

Zvýšení efektivity činnosti Finanční správy ČR organizačními prostředky se zaměřením na vymáhání

Bc. Roman Kelíšek

Diplomová práce
2023



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav regionálního rozvoje, veřejné správy a práva

Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Roman Kelíšek**
Osobní číslo: **M210091**
Studijní program: **N0413A050031 Management a marketing**
Specializace: **Management veřejné správy a regionálního rozvoje**
Forma studia: **Kombinovaná**
Téma práce: **Zvýšení efektivity činnosti Finanční správy ČR organizačními prostředky se zaměřením na vymáhání**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Představte systémy správy daní a popište roli Finanční správy ČR při této správě.
- Definujte postupy ve vymáhání a jejich pozici v daňovém řízení.

II. Praktická část

- Analyzujte činnost Finanční správy ČR při vymáhání.
- Navrhněte opatření ke zvýšení efektivity z organizačního hlediska.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2017, 108 s. ISBN 978-80-7400-682-1.
- EUROPEAN COMMISSION. *VAT gap in the EU: report 2021*. 1st ed. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2021, 108 s. ISBN 978-92-76-38774-9.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2021, 1088 s. ISBN 978-80-7400-838-2.
- OECD. *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. 1st ed. Paris: OECD Publishing, 2022, 168 s. ISBN 978-92-6441-168-5.
- VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2022*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2022, 364 s. ISBN 978-80-7676-362-3.

Vedoucí diplomové práce: **JUDr. Miloš Matula, CSc.**
Ústav regionálního rozvoje, veřejné správy a práva

Datum zadání diplomové práce: **10. února 2023**
Termín odevzdání diplomové práce: **21. dubna 2023**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Michal Pilík, Ph.D.
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2023

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl jsem seznámen s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: Roman Kelíšek

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na definování opatření vedoucích k optimalizaci některých vybraných činností vykonávaných orgány Finanční správy ČR v rámci vymáhání daňových nedoplatků. Zvolený problém byl řešen pomocí zhodnocení současného stavu, struktury, organizace práce a vyhodnocení údajů o výsledcích vymáhání a následného výběru dalších možných opatření vedoucích k efektivnější činnosti. V práci byla navržena řešení, která změnou vnitřní organizační struktury vymáhacích útvarů a vhodnou specializací jejich pracovníků umožňují v rámci zlepšení organizace práce přinést vyšší efektivitu vymáhání tohoto správního orgánu. Výsledky práce umožňují provést tato opatření bez nutnosti změny legislativy, jen na základě změny organizačního řádu a organizace práce ve vazbě na různě specifikovanou náplň práce konkrétních pracovníků.

Klíčová slova: správa daní, správce daně, Finanční správa České republiky, finanční úřad, daňový dlužník, vymáhání daní, daňová exekuce

ABSTRACT

The master thesis is focused on the definition of measures leading to the optimization of some selected activities carried out by the Financial Administration of the Czech Republic in the context of tax arrears recovery. The selected problem was solved by means of evaluation of the current state, structure, work organization and evaluation of data on the results of the collection and subsequent selection of other possible measures leading to more effective activities. The paper proposed solutions which, by changing the internal organisational structure of the recovery units and by appropriately specialising their staff, would enable the improvement of the organisation of work to bring about greater efficiency in the recovery of this administrative body. The results of the work allow to implement these measures without the need to change the legislation, only based on changes in the organisational rules and work organisation in relation to the differently specified workload of specific employees.

Keywords: tax administration, tax authority, Financial Administration of the Czech Republic, tax office, tax debtor, tax enforcement, tax execution

Rád bych vyjádřil poděkování JUDr. Miloši Matulovi, CSc., a to jak za věcné připomínky, které usnadnily tvorbu této práce, tak především za ochotu, toleranci, vstřícnost a nezměrnou trpělivost.

Poděkování náleží i kolegům ze Sekce řízení Finančního úřadu pro Zlínský kraj, zejména Oddělení daňového procesu, z Generálního finančního ředitelství a Odboru státního rozpočtu Ministerstva financí ČR za spolupráci při získávání dat nezbytných pro praktickou část práce, stejně tak i pracovníkům Informační podpory a knihovny Ministerstva financí ČR za zabezpečení odborných materiálů.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	13
I TEORETICKÁ ČÁST	15
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	16
1.1 DAŇ	16
1.2 DANĚ V SOUČASNOSTI UPLATŇOVANÉ V ČR.....	17
1.2.1 Přímé daně.....	17
1.2.2 Nepřímé daně	18
1.3 ROZPOČTOVÉ URČENÍ DANÍ	20
1.4 PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ	21
1.5 DAŇOVÝ SUBJEKT	21
1.6 DAŇOVÁ POVINNOST.....	21
1.7 DAŇOVÉ TVRZENÍ.....	22
1.8 DAŇOVÝ NEDOPLATEK A PŘEPLATEK	22
2 SPRÁVA DANÍ	23
2.1 REGISTRAČNÍ ŘÍZENÍ	24
2.2 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ.....	24
2.3 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ NALÉZACÍ	25
2.3.1 Vyměřovací řízení	25
2.3.2 Doměřovací řízení	25
2.4 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ PŘI PLACENÍ DANÍ	26
2.4.1 O posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky	26
2.4.2 O zajištění daně	27
2.5 DAŇOVÁ EXEKUCE	27
2.5.1 Postup správce daně při daňové exekuci.....	27
2.5.2 Přípravná fáze.....	28
2.5.3 Zajišťovací instituty	29
2.5.4 Nařízení daňové exekuce	31
2.5.5 Způsoby provedení daňové exekuce	31
2.5.6 Exekuční náklady	34
2.5.7 Neoprávněná daňová exekuce.....	34
2.5.8 Odklad a zastavení daňové exekuce.....	35
2.5.9 Odpis nedoplatku pro nedobytnost.....	35
2.5.10 Prohlášení o majetku	35
2.6 O MIMOŘÁDNÝCH OPRAVNÝCH A DOZORČÍCH PROSTŘEDCÍCH PROTI JEDNOTLIVÝM ROZHODNUTÍM VYDANÝM V RÁMCI DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ	36
2.7 ŘÍZENÍ O ZÁVAZNÉM POSOUZENÍ.....	36

2.8	ODVOLACÍ ŘÍZENÍ.....	36
2.9	PŘEZKUMNÉ ŘÍZENÍ.....	37
2.10	POSTUPY	37
2.11	JINÁ ŘÍZENÍ.....	38
3	ORGANIZAČNÍ SYSTÉMY FINANČNÍ SPRÁVY.....	39
3.1	FINANČNÍ SPRÁVA ČR.....	41
3.2	CELNÍ SPRÁVA ČR.....	42
3.3	ENERGETICKÝ REGULAČNÍ ÚŘAD	44
3.4	OSTATNÍ SPRÁVCI DANĚ	45
4	FINANČNÍ SPRÁVA ČR.....	46
4.1	ORGANIZAČNÍ POJETÍ	46
4.1.1	Generální finanční ředitelství.....	48
4.1.2	Odvolací finanční ředitelství	49
4.1.3	Finanční úřady.....	49
4.1.4	Územní pracoviště finančních úřadů.....	50
4.1.5	Specializovaný finanční úřad	50
4.2	FUNKČNÍ POJETÍ	51
5	SHRNUTÍ POZNATKŮ Z TEORETICKÉ ČÁSTI	54
II	PRAKTICKÁ ČÁST.....	56
6	VÝZNAM FINANČNÍ SPRÁVY ČR.....	57
7	FAKTORY SNIŽUJÍCÍ EFEKTIVITU VYMÁHÁNÍ.....	64
7.1	OBECNÉ PŘÍČINY	64
7.2	PŘÍČINY NA STRANĚ DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ.....	64
7.3	PŘÍČINY NA STRANĚ SPRÁVCE DANĚ.....	65
8	DOPOSUD REALIZOVANÁ OPTIMALIZAČNÍ OPATŘENÍ.....	67
8.1	GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ	68
8.2	SPECIALIZOVANÝ FINANČNÍ ÚŘAD	69
8.3	ODVOLACÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ.....	70
8.4	FINANČNÍ ÚŘADY	70
8.5	ÚZEMNÍ PRACOVIŠTĚ FINANČNÍCH ÚŘADŮ	70
8.6	DAŇOVÁ INFORMAČNÍ SCHRÁNKA	76
8.7	VYROZUMĚNÍ O DAŇOVÉM NEDOPLATKU	76
8.8	DELEGACE.....	77
8.9	POMOC PRAZE.....	78
8.10	SKUPINY OPERATIVNÍHO VYMÁHÁNÍ.....	79
8.11	MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE PŘI VYMÁHÁNÍ POHLEDÁVEK.....	80

8.12	DAŇOVÁ KOBRA.....	80
8.13	KONTROLNÍ HLÁŠENÍ	82
8.14	RUČENÍ.....	83
8.15	CENTRÁLNÍ EVIDENCE ÚČTŮ	83
8.16	ELEKTRONICKÉ DRAŽBY	84
8.17	ADHEZNÍ ŘÍZENÍ	85
8.18	INFORMAČNÍ PODPORA VYMÁHÁNÍ.....	85
8.18.1	ADIS	86
8.18.2	APEX	86
8.18.3	ESEV	86
8.18.4	APED	87
8.18.5	PAPR.....	87
8.18.6	ASEP	87
8.19	CALL CENTRUM.....	87
8.20	MIMOŘÁDNÉ ODPUŠTĚNÍ A ZÁNİK NĚKTERÝCH DAŇOVÝCH DLUHŮ	88
9	VYBRANÉ UKAZATELE VYMÁHÁNÍ NEDOPLATKŮ	89
9.1	FINANČNÍ SPRÁVA ČR.....	89
9.1.1	Obecná efektivnost a nákladovost Finanční správy ČR.....	89
9.1.2	Daňové nedoplatky.....	90
9.1.3	Zajištění nedoplatků	92
9.1.4	Vymáhání daňových nedoplatků na daních a příslušenství daní	96
9.1.5	Mezinárodní pomoc při vymáhání	102
9.2	FINANČNÍ ÚŘAD PRO ZLÍNSKÝ KRAJ	104
10	NÁVRH OPATŘENÍ KE ZVÝŠENÍ EFEKTIVITY VYMÁHÁNÍ NEDOPLATKŮ.....	112
10.1	CÍLE	112
10.2	VÝCHODISKA	113
10.3	NAVRHOVANÝ STAV.....	117
10.3.1	Řídící prvek	119
10.3.2	Analyticko-metodický prvek.....	121
10.3.3	Prvek call-centra.....	121
10.3.4	Útvary zajišťující administrativní vymáhání.....	122
10.3.5	Útvary zajišťující operativní vymáhání.....	123
10.3.6	Útvar zajišťující specializované vymáhání	124
10.3.7	Dislokace jednotlivých útvarů a prvků	126
10.4	ČASOVÉ FAKTORY IMPLEMENTACE	127
10.5	NÁKLADOVÉ FAKTORY IMPLEMENTACE	129
10.6	RIZIKOVÉ FAKTORY IMPLEMENTACE	129
11	SHRnutí POZNATKŮ Z PRAKTICKÉ ČÁSTI.....	134
	ZÁVĚR	136

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	138
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	147
SEZNAM OBRÁZKŮ	149
SEZNAM TABULEK.....	150
SEZNAM GRAFŮ	151

ÚVOD

Jedním ze základů moderního státu je rozvinutá daňová soustava, která je hlavním zdrojem financování veřejného sektoru. Aby tento sektor vykonával funkce, ke kterým je předurčen, je nezbytné nejen správné zjištění a stanovení daní, což je nalézací fází správy daní, ale i zabezpečení jejich úhrady, která je navazující platební fází. Zejména v současnosti, kdy nerovnováha veřejných financí od rozpočtového roku 2020 způsobuje dříve nemyslitelné záporné hodnoty salda státního rozpočtu, je zajištění finančních zdrojů pro plnění základních funkcí státu významnější než v minulosti.

Podílení se na plnění příjmové stránky veřejných rozpočtů je každodenní realitou celé společnosti, a to ať již přímými platbami daní stanovenými na základě dosahovaných příjmů anebo z držení majetku, či především nepřímými platbami daní hrazenými v kupních cenách pořizovaného zboží či služeb. Nicméně část daňových subjektů zákonnou povinnost odvodu finančních prostředků do veřejných rozpočtů neplní v plném rozsahu či vůbec, počínaje nesprávnou aplikací právních předpisů, ať již z důvodu neznalosti či nepozornosti, přes nedostatek disponibilních finančních prostředků, např. v důsledku kontrakce hospodářského cyklu či druhotné platební neschopnosti, až po úmyslné vyhýbání se plnění svých daňových povinností, např. i účastí na hospodářské trestné činnosti daňového charakteru.

Cílem správy daní je, aby tomu tak bylo v co nejmenší míře. Tento proces je především v působnosti Finanční správy ČR, která je nejvýznamnější soustavou orgánů vykonávajících správu daní. Její význam pro zabezpečení příjmů jak státního, tak na základě transferů dle rozpočtového určení daní i ostatních veřejných rozpočtů, je nezastupitelný, a proto jsou na její organizační útvary postupně kladeny stále vyšší nároky, zejména v odborné oblasti.

Správa daní je i přes význam pro fungování civilizace v současné podobě jen okrajovým tématem hromadných sdělovacích prostředků, problematika vymáhání daňových nedoplatků pak je již téměř zcela mimo zájem veřejnosti. Většina pozornosti se totiž zaměřuje spíše na strukturu daňové soustavy, sazby daní či obecně jejich stanovení a navazující platební rovina a problematika vymáhání daňových nedoplatků není až tak diskutovaným tématem. Snad až na občasné – a mediálně často zkratkovité a značně zkreslené – téma zajišťovacích příkazů.

Práce si klade za cíl navrhnout opatření zvyšující efektivitu vymáhání prováděného Finanční správou ČR bez nutnosti změny legislativy. Téma bylo navrženo na základě znalostí současné struktury a procesů v organizaci, neboť autor práce zde vykonává činnost již více než dvě desetiletí, byť ne na úseku vymáhání. I přes významné organizační změny, které

proběhly především s účinností k 1. lednu 2013, je zřejmé, že při velikosti této organizace je vhodně cílenými změnami možné dosáhnout další optimalizace vykonávaných činností.

Práce má jedenáct kapitol a je rozdělena na dvě základní části, a to část teoretickou a část praktickou, která se dále vnitřně člení na analytickou a návrhovou část. Jednotlivé části spolu úzce souvisí, neboť teoretická část je zdrojem základních informací pro lepší porozumění části analytické, která je pak základem pro část návrhovou.

První kapitola vymezuje s tématem práce související základní pojmy, jako je definice daně, popis soudobé tuzemské daňové soustavy, její členění dle kategorií, přehled uplatňovaných daní, informace o jejich rozpočtovém určení a několik nezbytných souvisejících termínů. Druhá charakterizuje správu daní jako celek a poskytuje i stručný náhled na její jednotlivé fáze, současně i definuje postupy vykonávané jak v řízeních, tak i mimo ně. Součástí je i část popisující jednotlivé fáze procesu vymáhání vč. samotného vzniku daňového nedoplatku. Je zde charakterizováno přípravné řízení, zajišťovací prostředky, zahájení daňové exekuce, jednotlivé způsoby jejího provedení, její odklad, ukončení a některá související témata, jako prohlášení o majetku a odpis nedoplatku pro nedobytnost. Kapitola je stěžejním teoretickým základem k praktické části práce. Třetí kapitola popisuje organizační systémy správy daní, tedy jednotlivé druhy tuzemských správců daně, čtvrtá je zaměřena na Finanční správu ČR jako nejvýznamnější soustavu správy daní, její vznik, organizační a funkční pojetí. Pátá, poslední kapitola teoretické části, stručně shrnuje poznatky celé části.

Následuje praktická část, která nejprve v šesté kapitole analyzuje význam Finanční správy ČR jako celku, v sedmé kapitole jsou stručně shrnuty faktory snižující efektivitu vymáhání, osmá kapitola je souhrnem doposud realizovaných optimalizačních opatření na úseku vymáhání v rámci orgánů Finanční správy ČR jako celku a jejich dopad na Finanční úřad pro Zlínský kraj. Obsahem deváté kapitoly je vývoj výběru daní do veřejných rozpočtů, zachycuje objem daňových nedoplatků, četnost zajišťovacích prostředků a podíl jednotlivých způsobů na celkové daňové exekuci jak Finanční správy ČR jako celku, tak i Finančního úřadu pro Zlínský kraj, čímž analyzuje i dosavadní efektivnost vymáhání. Návrhová část v desáté kapitole obsahuje konkrétní opatření ke zvýšení efektivnosti vymáhání Finanční správy ČR, resp. Finančního úřadu pro Zlínský kraj. Tato opatření byla vybrána tak, aby byla snadno realizovatelná v rámci vnitřních organizačních změn, bez nutnosti změny legislativy, navýšení počtu systemizovaných služebních míst či jiných obtížně proveditelných změn, jedenáctá kapitola pak obsahuje shrnutí praktické části práce.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Orgány Finanční správy ČR jsou i přes dlouhodobé kontinuální snižování počtu pracovníků organizací s více jak 15 tisíci služebními a pracovními místy a jsou tak jednou z největších organizací veřejné správy, byť ne všechna systemizovaná místa jsou vzhledem k přirozené míře fluktuace trvale obsazená. Z hlediska státní služby se pak jedná o největší soustavu služebních orgánů, neboť se na celkovém počtu pracovníků ve státní službě podílí z téměř 23 %. Je zřejmé, že systemizace počtu služebních míst odpovídá významu organizace, neboť tento obor služby je zásadním, aby stát mohl zajišťovat funkce, k nimž je předurčen. Jakákoliv optimalizace procesů probíhajících v rámci organizace je tedy žádoucí a má potenciál pro zvýšení efektivity.

Cílovou skupinou není Finanční správa ČR jako celek, byť závěry práce se dají uplatnit napříč organizací, ale konkrétní orgán, kterým je Finanční úřad pro Zlínský kraj a pracoviště v jeho územní působnosti, a to konkrétně organizační útvary zajišťující vymáhání.

Hlavním cílem práce je na základě celkového hodnocení právní úpravy, interních aktů řízení, procesů a agregovaných údajů z oblasti výběru daní Finanční správou ČR za období let 2013 až 2021, potažmo Finančního úřadu pro Zlínský kraj za období let 2013 až 2022 s částečným přesahem do počátku roku 2023, navrhnout takové nástroje a opatření, pomocí nichž by bylo možné optimalizovat procesy, a které povedou ke zvýšení efektivity této části daňového řízení. To vše bez nutnosti změny legislativy nebo zvýšení počtu systemizovaných služebních míst, jen změnou interních aktů řízení, realizováním vnitřních organizačních změn, zefektivněním procesů, systému řízení a změnou organizace práce, resp. optimálním rozložením dílčích činností mezi jednotlivá systemizovaná místa útvarů vymáhání.

Ke splnění hlavního cíle je nutné dosáhnout naplnění dílčích cílů, mezi které patří literární rešerše dostupných zdrojů zabývajících se problematikou vymáhání daňových nedoplatků, zjištění, jaká optimalizační opatření již byla v minulosti realizována či je záměr je v blízké době realizovat a v neposlední řadě vyhodnocení nástrojů správce daně při vymáhání a výkonu daňové exekuce, a to analyzováním stavu vymáhaných a skutečně vymožených daňových nedoplatků ve sledovaném období a způsobů provádění daňové exekuce.

Teoretická část práce bude zpracována na základě výběrové literární rešerše, která shrnuje jednotlivé zdroje týkající se předmětu této diplomové práce, především pak jak je proces vymáhání daňových nedoplatků legislativně vymezen. Při rešerši budou využity jak zdroje Knihovny Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně a s ohledem na specifickou tématu i resortní

knihovny Ministerstva financí ČR, tak vzhledem k dlouholeté praxi autora v oboru i jím shromážděné odborné literatury. Vzhledem k nedostatečnému množství odborných publikací věnujících se přímo vymáhání daňových nedoplatků bude základním zdrojem informací pro teoretickou část práce odborná literatura vztahující se k Finanční správě ČR, daňové soustavě a správě daní obecně, legislativa platná k 1. únoru 2023, především pak daňový řád, jeho komentáře, příspěvky v odborném periodickém i neperiodickém tisku, interní akty řízení, zejména organizační řád Finanční správy ČR účinný od 1. dubna 2023, a v neposlední řadě poznatky z praxe. Teoretická část diplomové práce naváže na předchozí bakalářskou práci téhož autora vztahující se k Finanční správě ČR v obecné rovině, kterou rozvine ve vztahu k vymáhací fázi správy daní.

Při zpracování teoretické části práce bude použito metody deskriptivní, především metoda analýzy legislativy a závěrů odborné literatury a vzhledem k využití poznatků z praxe bude užita i empirická metoda zpracování.

Jakým způsobem je proces vymáhání daňových nedoplatků v praxi realizován a nakolik je jeho současná forma účinná? To jsou zaměření, které budou předmětem analytické oblasti praktické části práce. Je jimi chápána především schopnost a úspěšnost účinně, hospodárně a rychle zabezpečit vymození vzniklých daňových nedoplatků. Bude tak charakterizován proces vymáhání v rámci Finanční správy ČR a současně bude docházet ke zjištění, jaká opatření ve vztahu k vymáhání již byla v rámci organizace realizována a jaký měla dopad na činnost a cílovou skupinu, tedy Finanční úřad pro Zlínský kraj a územní pracoviště v jeho působnosti. Bude vyhodnocen vývoj základních ukazatelů z oblasti zajištění a vymáhání daní Finanční správou ČR a Finančním úřadem pro Zlínský kraj.

Při zpracování praktické části práce budou využity zejména metody analýzy, syntézy, dedukce a pozorování k popsání stávajícího stavu metodu deskripce. Budou rovněž využity konkrétní poznatky z praxe, bude tedy opět užita i empirická metoda zpracování. Agregované údaje jsou čerpány z veřejně dostupných zdrojů Finanční správy ČR a z dat poskytnutých Ministerstvem financí ČR, Generálním finančním ředitelstvím a Finančním úřadem pro Zlínský kraj. Rovněž praktická část diplomové práce částečně naváže na bakalářskou práci téhož autora, kterou bude dále rozvíjet ve vztahu k útvarům vymáhacím.

V návrhové části budou doporučena jednotlivá opatření k optimalizování činností, jejichž realizací by mohlo dojít ke zvýšení efektivity při vymáhání a jsou vyhodnoceny faktory, které realizaci těchto opatření ovlivňují. Diplomová práce neobsahuje žádné přílohy, tabulky a grafy jsou vloženy přímo do textu analytické části práce.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

1.1 Daň

V odborné literatuře lze nalézt rozdílné vymezení pojmu daň, a to podle kritérií, které se odvíjí od profese, ve které daný autor působí, tedy zda se zabývá teorií daní či práva obecně, advokacií, daňovým poradenstvím, ekonomickou či účetní oblastí. Obecně se však vždy jedná o peněžní prostředky směřující od poplatníků a plátců daně do veřejných rozpočtů.

Dle Kubátové (2018, s. 15 a 16) daň představuje transfer finančních prostředků od sektoru soukromého k sektoru veřejnému, přičemž je jí daň definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Toto dále rozvíjí tím způsobem, že daná platba je neúčelová a neekvivalentní, opakuje se buď v pravidelných časových intervalech, např. každoroční odvod daně z příjmů, nebo za splnění určitých okolností, např. dříve při každém převodu nemovité věci. Široký (2016, s. 11) pro změnu uvádí, že se jedná o povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se na nenávratném principu odčerpává část nominálního důchodu ekonomického subjektu. Vančurová a Láchová (2016, s. 9) pak za daň z právního hlediska považují povinnou platbu do veřejného rozpočtu, která má slovo „daň“ v názvu. Nicméně autorky danou charakteristiku dále doplňují tak, že z ekonomického pojetí není podstatným, zda daná platba obsahuje tento pojem v názvu. Odvod tak může mít jakýkoliv název, určujícím je zejména souhrn jeho znaků.

Ust. § 2 odst. 1 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) uvádí, že předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu. Rámcovou definici lze najít i v ust. § 2 odst. 3 téhož zákona, kde je legislativní zkratka „daň“, kterou se pro účely správy daní považuje peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu a rovněž peněžité plnění v rámci dělené správy. Dle Rozehnalá (2021, s. 4) jakmile peněžité plnění splní tyto podmínky, je považováno za daň, zákon, který jej upravuje, za zákon daňový a orgán veřejné moci, který jej spravuje, za správce daně. Legislativní zkratka se vztahuje pouze pro účely správy daní, lze z ní však dovodit, že i zde je na daň nahlíženo spíše z hlediska ekonomického než jen z lingvistického. Lichnovský, Ondříšek a kol. (2021, s. 6) pak k uvedenému konstatují, že pojem „daň“ není definován v žádném platném právním předpise, nicméně ústavní zakotvení tohoto pojmu je možné nalézt v čl. 11 odst. 5 listiny základních práv a svobod (Zákon č. 2/1993 Sb.), který stanoví, že daně lze ukládat jen na základě zákona.

Ve vztahu k zaměření této práce lze poukázat zejména to, že se jedná o povinnou, nedobrovolnou, nevratnou, vynutitelnou platbu stanovenou zákonem, která plyne do veřejného rozpočtu. Z uvedeného lze dovodit, že danou charakteristikou se vyznačuje skutečnost, že úhrada takového odvodu vyplývá z platného právního řádu, úhradu je nutné provést, provést ji ve stanovené výši a v určeném termínu, a pokud tak daná osoba neučiní dobrovolně, orgán veřejné moci k tomu určený využije jemu svěřené pravomoci, aby takový protiprávní stav napravil.

1.2 Daně v současnosti uplatňované v ČR

Daňová soustava České republiky je obdobná systémům vyspělých evropských zemí, skládá se tedy z kombinace daní přímých, které zahrnují jak důchodové, tak i majetkové daně, a daní nepřímých, které zahrnují všeobecnou daň ze spotřeby, selektivní daně ze spotřeby a clo. Daňové příjmy pak přibližně ve stejné míře pochází z přímých a nepřímých daní. Soudobá soustava není souhrnně shrnuta v jednom uceleném právním předpise jako tomu bylo za účinnosti zákona o soustavě daní (Zákon č. 212/1992 Sb.), tedy do 31. prosince 2003, který taxativně vymezoval veškeré uplatňované daně a současně uváděl, že jiné než zde uvedené nebylo možné stanovit. Nyní je daňová soustava rozložena do většího množství jednotlivých zákonů.

1.2.1 Přímé daně

Dle Lichnovského, Ondrýska a kol. (2021, s. 7) přímé daně postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, současně přesně definují nejen jejich plátce, ale i jejich poplatníka, tedy osobu, které jsou tyto daně uloženy k tíži. Jsou svou konstrukcí adresné a způsobem stanovení základu daně přihlížejí k příjmové či majetkové situaci daňového subjektu. Dle Vančurové a Zídkové (2022, s. 46) jsou pro adresnost a možnost využití sociálních prvků často využívány i jako nástroj regulace. Současně dle autorek tento druh daní více vyhovuje daňové spravedlivosti, neboť umožňují lépe přizpůsobit jejich výši platební schopnosti jednotlivých daňových subjektů. Na rozdíl od nepřímých daní, které jsou pro běžnou populaci hůře pozorovatelné, neboť jsou již zahrnuty v cenách zboží a služeb, je výše přímých daní jejich poplatníky vnímána výrazněji, přičemž oproti nepřímým daním nelze daňové zatížení přenést na jiný subjekt. Přímé daně tak zdaňují přímý projev ekonomické síly poplatníka a dělí se na důchodové a majetkové, přičemž z těchto je významnější skupina důchodových, jenž představuje nezanedbatelnou část příjmů veřejných rozpočtů (Vančurová a Láchová, 2022, s. 46; Široký, 2016, s. 25).

Důchodové

Ve skupině důchodových daní jsou v České republice uplatňovány dvě daně, kterými jsou daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob (Zákon č. 586/1992 Sb.). V obou případech se jedná o univerzální tokové daně, jimž podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců a právnických osob.

Majetkové

Majetkové daně uplatňované v České republice jsou početně rozsáhlejší, než je tomu u daní důchodových, nicméně i přesto mají pro veřejné rozpočty význam spíše doplňkový. Nejběžnější je daň z nemovitých věcí (Zákon č. 338/1992 Sb.), které podléhají pozemky, stavby a jednotky, následovaná daní silniční (Zákon č. 16/1993 Sb.). Ta v roce 2022 prošla výraznou novelizací, která v praxi značně omezila předmět zdanění. Od roku 2017 je účinná daň z hazardních her (Zákon č. 187/2016 Sb.) která nahradila předchozí způsob zpoplatnění tohoto odvětví podnikání nejprve prostřednictvím správních poplatků (Zákon č. 634/2004 Sb.) a odvodů na veřejně prospěšné účely a poté odvodem z loterií a jiných podobných her, obojí dle zákona o loteriích a jiných podobných hrách (Zákon č. 202/1990 Sb.). Nejnovějším přírůstkem této skupiny je daň z neočekávaných zisků, což je dočasný odvod pro kalendářní roky 2023 až 2025 pro mimořádně ziskové subjekty z oblasti výroby a obchodu s energiemi, bankovníctví, petrolejářství a těžby a zpracování fosilních paliv. Jde o daňovou přírůžku, která reaguje na neočekávaný zisk daného odvětví v důsledku geopolitických událostí, kdy obdobný charakter má i již delší čas uplatňovaný odvod z elektřiny ze slunečního záření (Zákon č. 165/2012 Sb.).

1.2.2 Nepřímé daně

Dle Lichnovského, Ondrýska a kol. (2021, s. 7) nepřímé daně postihují zdaňovaný příjem při jeho upotřebení, jsou placeny a vybírány v cenách zboží či služeb a rozhodujícím okamžikem zdanění je tedy většinou samotný akt nákupu či spotřeby příslušné komodity. Tento druh daní je neadresný, definován je jen jejich plátcem, který je odlišný od poplatníka, jímž je konečný spotřebitel. Nepřímé daně tak zdaňují nepřímý projev ekonomické síly poplatníka a dělí se na všeobecné daně ze spotřeby, které jsou aplikovány obecně na velké skupiny výrobků či služeb, a selektivní daně ze spotřeby, které se vztahují jen na vybrané komodity (Široký, 2016, s. 26). Obecně je většina nepřímých daní, zejména pak daň z přidané hodnoty, spotřební daně a clo, harmonizována na úrovni Evropské unie, což zahrnuje přizpůsobování a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní

za účelem dodržování společných pravidel všemi členskými zeměmi, a to s ohledem na volný pohyb zboží v rámci Evropské unie.

Všeobecné

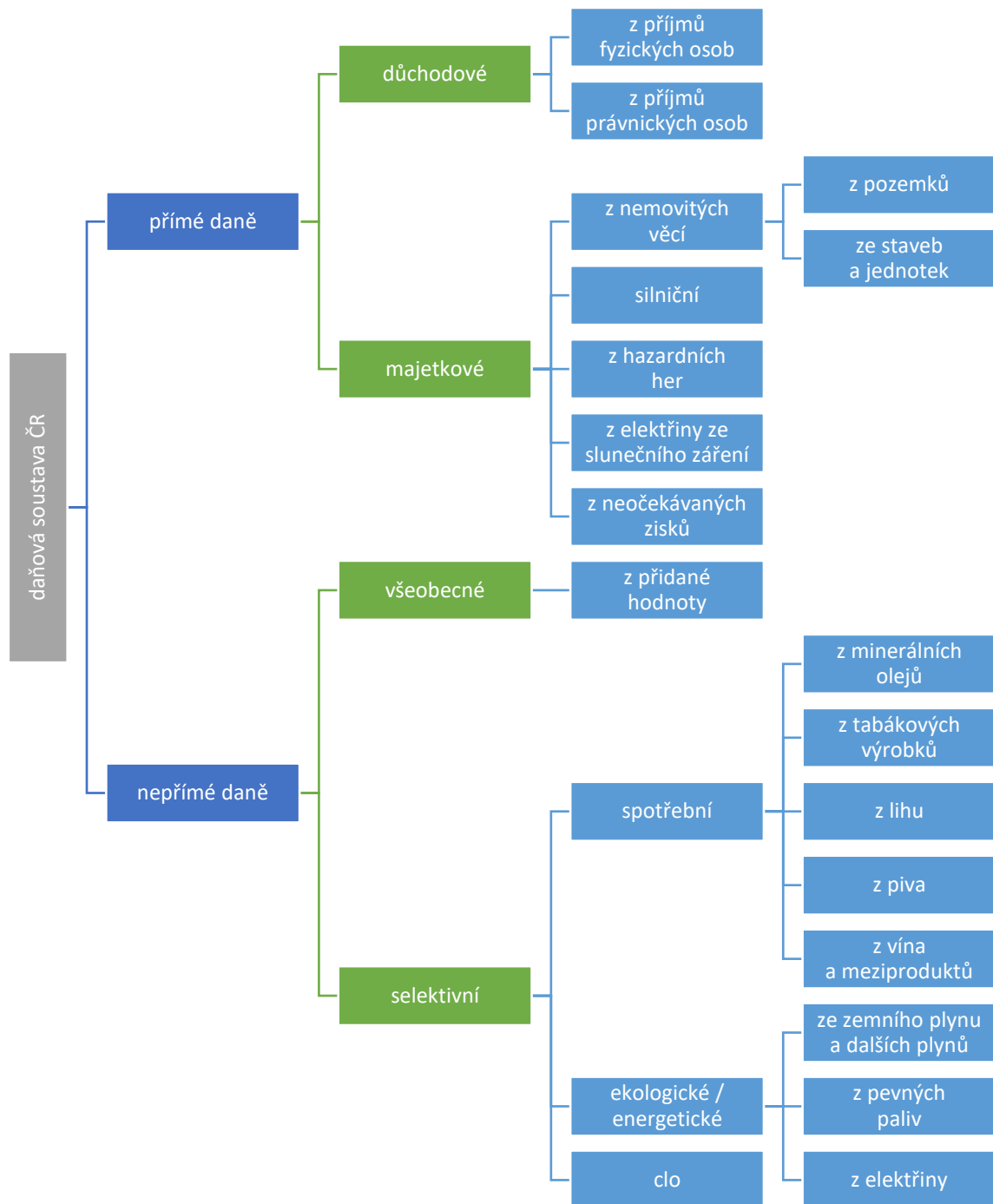
V České republice je uplatňována jediná všeobecná nepřímá daň ze spotřeby, a to daň z přidané hodnoty (Zákon č. 235/2004 Sb.). Jde o zdanění přidané hodnoty, tedy rozdílu mezi hodnotou na vstupu a na výstupu daného plátce, což je hodnota, kterou přidal k původní hodnotě zboží či služeb pořízených od jeho dodavatelů. Až na specifické situace je dodavatelům hrazena cena včetně této daně, odběratelé rovněž hradí cenu včetně daně, plátce tak odvádí rozdíl mezi daní obdrženou a zaplacenou. Plátce obdrží rovněž případný záporný rozdíl, kterým dochází ke snížení veřejných rozpočtů. Jedná se o daň moderního typu, nahradila dříve uplatňovanou daň z obratu. Z pohledu příjmů veřejných rozpočtů se jedná o vůbec nejvýznamnější daň.

Selektivní

Oproti jediné všeobecné nepřímé dani je v tuzemsku uplatňován větší počet selektivních daní ze spotřeby, které se dají rozdělit do dvou základních skupin. Daní spotřebních, jimiž jsou daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků a daň ze surového tabáku (Zákon č. 353/2003 Sb.), a daní ekologických, resp. energetických, kterými jsou daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, což je černé a hnědé uhlí, koks a ostatní uhlovodíky, rašelina, včetně rašelinového steliva, též aglomerovaná, a daň z elektřiny (Zákon č. 261/2007 Sb.). Cílem selektivních nepřímých daní je kromě získání finančních prostředků i omezení spotřeby daného zboží ze zdravotních, sociálních nebo environmentálních důvodů.

Clo

Celní poplatek je druhem nepřímého odvodu, který je na rozdíl od ostatních daní ze spotřeby vybírán výhradně v souvislosti s přestupem zboží přes celní hranici od osoby, která zboží dováží či vyváží, nebo od osob, pro které je takové zboží dováženo nebo vyváženo. Kromě fiskálního významu, který je dnes s ohledem na globalizaci trhů a s ní souvisejícímu volnému pohybu zboží již spíše minoritním důvodem, mají cla i nefiskální funkce, které dle Širokého (2016, s. 85) vychází z nutnosti ochrany vnitřního trhu před zahraniční konkurencí. Clo se v tomto pojetí využívá jako nepřímý regulační nástroj ekonomiky, neboť vyváženým a strukturovaným systémem celních sazeb v závislosti na druhu zboží a zemi původu lze získat požadovanou skladbu dovozu a vývozu.



Obrázek 1 Daňová soustava ČR (vlastní zpracování)

1.3 Rozpočtové určení daní

Základním zdrojem financování územní samosprávy je rozpočtové určení daní (Zákon č. 243/2000 Sb. a Vyhláška č. 249/2022 Sb.). Rozpočtové určení daní je způsobem přerozdělení části inkasa z vybraných daní mezi určené příjemce. Pokud se finanční prostředky dělí mezi více úrovní veřejných rozpočtů, jde o příjmy ze sdílených daní, což

jsou v tuzemsku daň z přidané hodnoty, daně z příjmů fyzických a právnických osob, daň z hazardních her a daň z minerálních olejů. Jsou i příjmy z výlučných daní, kdy příjemcem všech prostředků vybraných na dané dani je jen jedna úroveň veřejných rozpočtů, což je daň z nemovitých věcí v případě obecních rozpočtů, daň z elektřiny ze slunečního záření a většina selektivních nepřímých daní v případě státního rozpočtu, resp. silniční daň, jejímž příjemcem je Státní fond dopravní infrastruktury. Transfery finančních prostředků dle rozpočtového určení daní jsou zásadní pro příjmovou stranu rozpočtů územních samospráv, neboť obcím a krajům zajišťují největší zdroj příjmů, mají tím značný vliv jednak na finanční stabilitu, jednak též na autonomii orgánů územní samosprávy, neboť tímto způsobem získané příjmy nejsou nijak účelově vázány.

1.4 Příslušenství daně

Příslušenstvím daně se ve smyslu ust. § 2 odst. 5 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona.

1.5 Daňový subjekt

Dle ust. § 20 odst. 1 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. V podstatě se jedná o osobu, jež má daňovou povinnost.

1.6 Daňová povinnost

Pojem není v daňovém řádu přímo vymezen, nicméně dle Lichnovského, Ondrýska a kol. (2021, s. 9) lze jeho obsah dovodit z kontextu právního řádu a důvodové zprávy a je jím povinnost daňového subjektu uhradit v určené lhůtě číselně vyjádřenou daň. Dle Rozehnalová (2021, s. 6) se zákon snaží říci, že nastáním určité skutečnosti vzniká v zákonem vymezených případech daňová povinnost, jejíž samotná existence je pak dána jednotlivými hmotněprávními daňovými zákony. Současně poukazuje na to, že tento pojem není možné ztotožnit pouze s výslednou částkou daně, neboť daňová povinnost je pojmem širším. Lze pod ni podřadit i sled procesních úkonů, jako je povinnost podat daňové tvrzení a daň v něm uvedenou hradit.

1.7 Daňové tvrzení

Daňový subjekt je ve smyslu ust. § 135 odst. 1 a 2 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) povinen daň vyčíslit a přiznat, přičemž prostředkem pro splnění této povinnosti je daňové tvrzení. Tento pojem je legislativní zkratkou uvedenou v ust. § 1 odst. 4 téhož zákona pro vícero podání daňového subjektu. Považuje se za něj řádné daňové tvrzení, kterým je daňové přiznání, hlášení či vyúčtování, či dodatečné daňové tvrzení, kterým je dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování. Tyto pojmy jsou pak používány napříč právním řádem bez nutnosti jejich dalšího vymezení.

1.8 Daňový nedoplatek a přeplatek

Ve vztahu k zaměření této práce jsou poměrně významné definice daňového přeplatku a nedoplatku, které jsou vykazovány na osobním daňovém účtu daňového subjektu. Nedoplatkem je ve smyslu ust. § 153 odst. 1 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) částka daně, příslušenství daně či zajištěné daně, která není uhrazena a již uplynul den splatnosti této daně, přeplatkem pak ve smyslu ust. § 154 odst. 1 téhož zákona částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na straně debetní.

2 SPRÁVA DANÍ

Orgány státní moci ji mohou uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Tento princip legality výkonu veřejné moci se vztahuje jak na podzákoné právní normy, které orgány veřejné moci vydávají, jež musí být na základě zákona a v jeho mezích, tak i na individuální právní akty. Veřejná správa tedy musí jednat zákonně, dodržovat právní jistotu a přiměřenost práva. Procesní postupy při správě daní jsou proto upraveny právními normami, z nichž hlavní je daňový řád (Zákon č. 280/2009 Sb.).

Jde o základní procesní předpis upravující správu daní. Není-li možno jednání osob zařadit pod pojem správy daně, řídí se procesní postup účastníků jiným procesním předpisem, nejčastěji správním řádem (Zákon č. 500/2004 Sb.) či kontrolním řádem (Zákon č. 255/2012 Sb.). Ust. § 4 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) dále uvádí, že tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Takový zákon je pak vůči daňovému řádu zákonem speciálním, typicky se jedná o zákony upravující jednotlivé daně. Dle Rozehnal (2021, s. 6) je pro správu daní časté, že jednotlivé daňové zákony upravují specifické oblasti daňového procesu jinak než sám daňový řád. Je tomu tak z důvodu, že vložení všech speciálních ustanovení přímo do daňového řádu by jej učinilo nepřehledným. Lichnovský, Ondrýsek a kol. (2021, s. 10) poté poukazují na skutečnost, že i daňový řád je v některých případech zákonem speciálním, a to mimo jiné v případě úpravy insolvence či právního nástupnictví.

Ve smyslu ust. § 1 odst. 2 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) je správa daní postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady. Dle Vančurové a Zídkové (2022, s. 57) upravuje pravidla jednání jednotlivých osob při správě daní, vymezuje jejich práva a povinnosti. Lichnovský, Ondrýsek a kol. (2021, s. 1) na správu daní pohlíží ze dvou hledisek, jednak z pohledu orgánu disponujícího státním donucením, tedy správcem daně, jednak z pohledu osob, vůči kterým je toto státní donucení možné aplikovat, tedy vůči daňovým subjektům a třetím osobám. Rozehnal (2021, s. 2) pak správu daní vnímá jako vztah, který se realizuje mezi správcem daně a osobami zúčastněnými na správě daní.

Správu daní tedy lze obecně charakterizovat jako proces, který se skládá ze souboru jednotlivých postupů vykonávaných správcem daně, které probíhají v rámci řízení nebo i mimo něj. Jednotlivá řízení vedená správcem daně při správě daní pak lze z hlediska časové posloupnosti rozdělit do několika typů, resp. na sebe navazujících fází, přičemž existují tři

základní řízení při správě daní, a to řízení registrační, řízení daňové a řízení o závazném posouzení.

2.1 Registrační řízení

Jde obvykle o první fázi správy daní, kterou daňový subjekt podstoupí. Dle Lichnovského, Ondrýska a kol. (2021, s. 563) se nejedná o daňové řízení, byť s ním úzce souvisí. Rozehnal (2021, s. 242) tuto fázi správy daní vnímá jako sloužící k podchycení daňových subjektů a skutečností významných pro budoucí stanovení daně, evidenci daní a pro zabezpečení její úhrady. Obdobně Lichnovský, Ondrýsek a kol. (2021, s. 563) konstatují, že registrační řízení správci daně především umožňuje mít přehled o klíčových údajích o daňových subjektech, z nichž je nutno při stanovení daně i zajištění jejího placení vycházet. Hlavní podstatou registračního řízení tedy je, že správce daně získá přehled o faktické daňové existenci subjektu, a protože dle Kobíka a Kohoutkové (2013, s. 672 a 673) není svázáno se skutečností zakládající daňovou povinnost, nejedná se o daňové řízení, neboť nesměruje ke zjištění výše částky a k její úhradě. Nicméně na základě skutečností zjištěných v rámci registračního řízení se od registrovaného daňového subjektu očekává, že podá na určité dani za určité zdaňovací období daňové tvrzení a případnou vzniklou daň uhradí.

Registrační řízení v sobě zahrnuje tři samostatná dílčí řízení, a to řízení o registraci, řízení o změně registrace a řízení o zrušení registrace. Registračním řízením se rozumí řízení o jedné dani, u každého subjektu tak může probíhat vícero registračních řízení. V rámci této fáze správy daní se daňovým subjektům rovněž přiděluje daňové identifikační číslo.

2.2 Daňové řízení

Základní skupina řízení vedených správcem daně. Rozehnal (2021, s. 251) poukazuje na skutečnost, že daňové řízení samo o sobě fakticky žádným řízením není, neboť se jedná jen o zastřešující pojem pro skupinu dílčích řízení obdobného typu.

Jednotlivá dílčí řízení se člení do tří základních okruhů. Jednak se jedná o dílčí řízení, která se vztahují ke zjištění a stanovení daně, dále řízení související s úhradou stanovené daně, a poslední skupinou jsou řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích vztahujících se ke dvěma předchozím dílčím řízením. Pro úplnost nutno uvést, že daňový řád nevyjmenovává všechna poddílčí řízení v této skupině, např. řízení o vrácení přeplatku na žádost daňového subjektu.

Novelou daňového řádu s účinností od 1. ledna 2021 jsou dle ust. 134 odst. 4 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) součástí dílčích daňových řízení i dříve samostatná řízení o rádných opravných prostředcích, což má v praxi dopad zejména na oblast plných mocí.

2.3 Daňové řízení nalézací

Daňové řízení se ve smyslu ust. § 134 odst. 1 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, označuje tedy časový úsek od počátku zdaňovacího období do doby zániku práva vyměřit daň, či do doby zániku platební povinnosti. Závazek vůči správci daně pak může zaniknout buď splněním, a to ať již dobrovolným či nedobrovolným, nebo zánikem práva tento závazek vymáhat.

Dle ust. § 134 odst. 3 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) se daňové řízení podle okolností skládá z dílčích řízení, ve kterých jsou správcem daně vydávána rozhodnutí. Dílčí daňová řízení v rozsahu nalézacích řízení jsou spolu s dílčími daňovými řízeními ve vztahu k placení daní základním typem řízení, neboť se vedou samostatně na každé dani a za každé zdaňovací období. Jedná se tak o základní procesní prvek správy daní.

2.3.1 Vyměřovací řízení

Vyměřovací řízení je poddílčím daňovým řízením, jehož účelem je prvotní stanovení daně. Jako každé jiné řízení má svůj formální počátek, kterým je podání daňového tvrzení, či pokud tak daňový subjekt neučiní, je zahájeno správcem daně z úřední povinnosti, a má i svůj formální konec, kterým je zpravidla platební výměr. Dle Kobíka a Kohoutkové (2013, s. 700) se jedná o jediné obligatorní poddílčí řízení daňového řízení, ostatní na vyměřovací řízení navazují a na rozdíl od něj ani nemusí nastat.

2.3.2 Doměřovací řízení

Doměřovací řízení je poddílčím daňovým řízením obdobného typu jako vyměřovací, jen je vedeno za účelem stanovení změny oproti poslední známé dani. Je fakultativní, jde o druhé nebo i další vyměření daně za téže zdaňovací období, a proto ani nemusí nastat. Doměřovací řízení je zahájeno buď z iniciativy daňového subjektu, tedy tím, že jím bylo podáno dodatečné daňové tvrzení, nebo je zahájeno z úřední povinnosti správcem daně v případě, kdy jsou mu známy skutečnosti, že daň není vyměřena správně. Většinou po provedené daňové kontrole, která zakládá změnu výše původně stanovené daně, případně za situace, kdy je z vyhledávací činnosti provedené správcem daně známo, že daňový subjekt měl povinnost podat dodatečné tvrzení a neučinil tak, a byl proto správcem daně k tomu vyzván

(Kobík a Kohoutková, 2013, s. 698). Vzhledem k tomu, že doměřovací řízení je procesní postup, v rámci něhož dochází k opravě původně stanovené daně na správnou výši, může být změna nejen na hodnotu vyšší oproti původní, ale rovněž i na hodnotu nižší.

2.4 Daňové řízení při placení daní

Rozehnal (2021, s. 297) konstatuje, že cílem tohoto dílčího řízení je zajistit úhradu daně, ať již dobrovolně či nedobrovolně, neboť placení daní je součástí pojmu správa daní. Dle Kobíka a Kohoutkové (2013, s. 760) je úprava placení daní v rámci daňového procesu navíc velmi významná i proto, že jiné předpisy, podle kterých se postupuje při stanovení nejrůznějších peněžitých plnění, která jsou příjmem veřejných rozpočtů, postup pro jejich placení neřeší dostatečně, či vůbec. Převážně navazuje na nalézací řízení, nicméně mohou nastat situace, kdy řízení při placení daní předchází nalézacímu řízení, např. při využití institutu zajišťovacího příkazu, který je ve specifických situacích vydáván na doposud nestanovenou daň.

2.4.1 O posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky

Pokud daňový subjekt nebo správce daně očekávají obtíže při hrazení daně, je možné na základě žádosti nebo i z moci úřední povolit posečkání anebo rozložit úhradu do určitého počtu splátek. Souhrnně se tento institut nazývá posečkáním. I když je toto dle zákona možné učinit i z moci úřední, obvykle je iniciátorem řízení žádost daňového subjektu. Ust. § 156 odst. 1 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) taxativně vymezuje důvody, pro které je možné posečkat. Jedná se o několik okruhů příčin, jednak že by úhrada představovala pro daňový subjekt nebo osoby jemu blízké újmu, nemožnost vybrat daň najednou a v neposlední řadě při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti daň uhradit.

Z komentářů Lichnovského, Ondrýska a kol. (2021, s. 678) a Rozehnal (2021, s. 324) vyplývá, že vzhledem k již uplynulému řádnému termínu splatnosti nemůže daňový subjekt při posečkání nebo splátkování obdržet potvrzení o bezdlužnosti, neboť v obou případech nedoplatek formálně existuje, je evidován na osobním daňovém účtu, jen se na základě pravomocného rozhodnutí správce daně jedná o nevymahatelný nedoplatek, a to až do uplynutí náhradní lhůty splatnosti. Pokud daňový subjekt nedodrží některou z podmínek posečkání stanovenou rozhodnutím, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti uplynutím dne jejího nedodržení a nedoplatek se následně stává splatným a vymahatelným.

2.4.2 O zajištění daně

Pravděpodobně jediné mediálně frekventované téma vztahující se ke správě daní, resp. k vymáhání daňových nedoplatků, byť zajišťovací příkaz je jen jedním z instrumentů zajištění daně. Kolem institutu zajišťovacích příkazů se v posledních letech zformovala řada mýtů a nepřesností. Přitom toto oprávnění správce daně je v českém daňovém právu již od roku 1993, tedy od účinnosti tehdejšího zákona o správě daní a poplatků (Zákon č. 337/1992 Sb.), jenž procesně upravoval správu daní před účinností daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.). Podstatou je vytvoření vykonatelného rozhodnutí, tedy exekučního titulu, a to za situace, kdy správce daně shledá odůvodněnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Institut zajišťovacího příkazu a zajištění obecně je vzhledem zaměření práce dále podrobněji řešen v kapitole 2.5.3 teoretické části a v návaznosti na to i v kapitole 9.1.3 praktické části.

2.5 Daňová exekuce

Jedná se o poddílčí řízení, podle kterého postupuje správce daně za situace, kdy eviduje vůči daňovému subjektu vymahatelný nedoplatek, přičemž ji zahajuje z úřední povinnosti, tj. bez návrhu externího subjektu. Pokud zákon nestanoví jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu (Zákon č. 99/1963 Sb.). Tato subsidiární aplikace jiného právního předpisu je specifikem tohoto řízení, neboť daňový řád jako procesní právní předpis převážně upravuje celý postup správce daně při správě daní. Dalším specifikem je dle Rozehnal (2021, s. 370 a 371) skutečnost, že správce daně zde vystupuje jak v pozici oprávněného (tj. toho, komu je dluženo), tak i v pozici exekučního orgánu (tj. toho, kdo exekuci vede). Tyto dvě role přitom nelze směšovat, neboť pozice exekučního orgánu s sebou nese oprávnění rozhodovat o právech a povinnostech dlužníka v průběhu exekuce, což roli oprávněného nepřísluší. Lichnovský, Ondrýsek a kol. (2021, s. 755) pak dále poukazují na skutečnost, že se tento typ řízení odchyluje od obecné definice daňového řízení, tzn. řízení vedeného na jedné dani za jedno zdaňovací období, neboť exekuční řízení bývá běžně vedeno pro několik různých nedoplatků předaných do vymáhání.

2.5.1 Postup správce daně při daňové exekuci

Z předchozího popisu průběhu jednotlivých fází daňového řízení lze dovodit, že nalézací řízení je převážně v kompetenci útvarů územních pracovišť finančních úřadů, které zajišťují

administrativní vznik daně, tedy její vyměření či doměření. Takto stanovené částky daně se předepisují na debetní straně osobního daňového účtu daného daňového subjektu a případné úhrady daní se evidují na kreditní straně. Pokud útvary vyměřovací anebo majetkových daní evidují vymahatelný nedoplatek, u kterého není povoleno posečkání nebo rozložení do splátek, administrativně jej předávají v listinné i elektronické podobě útvarům vymáhacím k dalším opatřením. Předání probíhá tzv. výkazem nedoplatků, což je výpis z evidence daní vedené správcem daně. Musí obsahovat náležitosti taxativně uvedené v ust. § 176 odst. 2 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.), mimo jiné údaje o jednotlivých nedoplatcích, potvrzení o vykonatelnosti a den, k němuž je výkaz nedoplatků sestaven. Výkaz nedoplatků není rozhodnutím správce daně a daňovému dlužníku se nedoručuje.

2.5.2 Přípravná fáze

Uplynula-li řádná či náhradní lhůta splatnosti a daňovým subjektem nebyla uhrazena vůbec či jen částečně, je možné tuto částku správcem daně vymáhat. Před samotným zahájením vymáhání správce daně v rámci přípravné fáze provádí několik činností.

Vyrozumění o daňovém nedoplatku

Ve smyslu ust. § 153 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) může správce daně daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. Ustanovení sice uvádí, že správce daně může, nicméně obligatorně tak učiní vždy, jedná-li se o nedoplatek, který má být poprvé vymáhán. To však neplatí, byl-li daňový subjekt o nedoplatku již dříve uvědomen, hrozí-li nebezpečí z prodlení nebo by vyrozumění bylo zjevně neúčelné. Pojem vhodným způsobem není dále nijak upraven, často se tak nejedná o formální písemné vyrozumění doručované listinou nebo datovou zprávou, ale o neformální upozornění telefonicky, či elektronicky prostřednictvím SMS nebo e-mailu.

Je zjevné, že tato povinnost správce daně před započítím vymáhání je vedena snahou o informovanost daňového subjektu a snížení nákladů správce daně na vymáhání, které tak nemusí být v některých případech vedeno. Postup má rovněž oporu v jedné ze základních zásad daňového řízení, kterou je dle ust. § 6 odst. 2 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) spolupráce správce daně a osob zúčastněných na správě daní.

Vyhledávací činnost

Vyhledávací činnost je postup, který je nedílnou součástí celého vymáhání, vč. přípravné fáze daňové exekuce, neboť správce daně zjišťuje majetkové poměry a další skutečnosti, které jsou rozhodné pro zabezpečení úhrady daňových nedoplatků. Vyhledává tedy postižitelný majetek daňového dlužníka, ať již ze správcem daně vedených registrů či informací, které jsou k dispozici ve spisech daňových subjektů, z veřejných rejstříků a registrů vedených jinými orgány veřejné moci, či informací získaných součinnostmi od třetích osob, jak je uvedeno níže. Správnost a včasnost vyhledávací činnosti je často rozhodná pro co nejúplnější vybrání neuhrazené daně.

Součinnost třetích osob

Správce daně při vyhledávací činnosti v rámci přípravné fáze vyzývá třetí osoby o poskytnutí informací, které mají k dispozici, přičemž tyto úkony upravují zejména ust. § 57, 57a a 58 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.). Jedná se především o informace z centrální evidence účtů, informace od poskytovatelů platebních služeb, jiných orgánů veřejné moci či dalších subjektů, které mohou disponovat informacemi relevantními pro vymáhání daňových nedoplatků, např. odběratelů daňového dlužníka v souvislosti s případnými postižitelnými pohledávkami.

2.5.3 Zajišťovací instituty

Zajišťovací příkaz

Zajišťovací příkaz dle ust. § 167 až § 169 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) je v rámci placení daní jedním ze zajišťovacích instrumentů a správce daně je oprávněn jej použít pro případ, kdy daň dosud nebyla stanovena, či pro daň, která v době vydání zajišťovacího příkazu není ještě splatná, a je zde odůvodněná obava, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná, nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Správce daně je povinen současně s vydáním zajišťovacího příkazu učinit pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o jeho vydání. Zajišťovací příkaz je vykonatelný dnem následujícím po posledním dni lhůty pro složení jistoty daňovým subjektem na depozitní účet správce daně, stanovené v souladu s daňovým řádem v délce tří pracovních dnů. V případě nebezpečí z prodlení je daňový subjekt povinen složit jistotu ihned po oznámení zajišťovacího příkazu správcem daně a zajišťovací příkaz je vykonatelný okamžikem oznámení. Pokud se jedná o zajištění úhrady daně z přidané hodnoty, může se uplatnit ust. § 103 zákona o dani

z přidané hodnoty (Zákon č. 235/2004 Sb.), podle kterého se zajišťovací příkaz stane účinným a vykonatelným již okamžikem vydání.

Zástavní právo

Jde o další instrument zajištění daně, Lichnovský, Ondříšek a kol. (2021, s. 724) konstatují, že daňový řád v tomto jen s drobnými modifikacemi přejímá právní úpravu, která je součástí občanského zákoníku (Zákon č. 89/2012 Sb.). Zajištění nedoplatku zástavním právem, které se zapisuje do veřejného rejstříku, má ve smyslu ust. § 160 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) za následek prodloužení objektivního konce lhůty pro placení daně na 30 let. Zástavní právo má dvě základní funkce, a to jednak zajišťovací, čímž je daňový dlužník nucen k úhradě nedoplatku, jednak uhrazovací, neboť je za určitých okolností možné realizovat prodej zastaveného majetku a tak daňový nedoplatek umořit.

Zákonné ručení

Nedoplatek je dle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň za kterou ručí a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Rozehnal (2021, s. 357) poukazuje na to, že ručení je akcesorickým a subsidiárním institutem, neboť jej lze aplikovat až po neúspěšném vyzvání daňového dlužníka k úhradě nedoplatku a jeho následném neúspěšném vymáhání. Aby mohl ručitel v řízení o úhradě nedoplatku lépe uplatňovat svá práva, je mu přiznáno procesní postavení daňového subjektu, tj. mimo jiné může v řízení uplatňovat opravné prostředky, podávat podnět na dozorčí prostředky, dávat podněty k prominutí daně či požádat o posečkání či úhradu daně ve splátkách. Sejkora (2017, s. 127 a 128) ve vztahu k ručení uvádí, že na nezbytnost potírání daňových úniků pamatuje směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, když k zajištění výběru této daně umožňuje členským státům Evropské unie stanovit povinnost k její úhradě jiné osobě než primárně povinné k uhrazení daně. Balcar (2017, s. 18) pak poukazuje na skutečnost, že efektivita tohoto způsobu zajištění je však pochopitelně odvislá od majetkové situace ručitele.

Ručení nebo finanční záruka

Ručení může vzniknout nejen ze zákona, ale i na základě dobrovolnosti, kdy třetí osoba nabídne ručení za nedoplatek daňového dlužníka. Učiní tak písemným prohlášením s úředně ověřeným podpisem, na základě něhož pak správce daně může, ale nemusí, rozhodnout o vzniku ručitelského závazku.

Daň lze zajistit i finanční zárukou, a to jak bankovní, tak i nebankovní. Jedná se o období institutu upraveného občanským zákoníkem (Zákon č. 89/2012 Sb.). Rovněž v tomto případě o přijetí či nepřijetí finanční záruky rozhoduje správce daně.

Zálohy

Její podstatou je pravidelné vybírání částek, které se po stanovení daně započtou na výslednou daňovou povinnost. Daň tak není vybírána v celé částce najednou, ale po částech již v průběhu zdaňovacího období. Za jakých situací vzniká povinnost hradit daň zálohami určují jednotlivé hmotněprávní předpisy, typicky se jedná o silniční daň či za určitých okolností daně z příjmů fyzických a právnických osob.

2.5.4 Nařízení daňové exekuce

Daňová exekuce je základním způsobem vymáhání daňových nedoplatků. Správce daně zahajuje daňovou exekuci vydáním exekučního příkazu dle ust. § 178 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.). Exekuční příkaz je dle § 101 a násl. téhož zákona rozhodnutím, je tedy individuálním správním aktem. Exekuční příkaz kromě obecných náležitostí rozhodnutí obsahuje mimo jiné způsob provedení daňové exekuce, výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována, výši exekučních nákladů a odkaz na exekuční titul. Výše nedoplatku nemusí být konstantní, ale je proměnlivá v čase, neboť může docházet k navyšování na základě úroku z prodlení.

Pokud se daňová exekuce vztahuje na majetek patřící do společného jmění manželů, má ve smyslu ust. § 185 odst. 1 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) druhý z manželů ohledně tohoto majetku stejné procesní postavení jako dlužník. Současně platí, že v pochybnostech se má za to, že majetek do společného jmění manželů patří.

2.5.5 Způsoby provedení daňové exekuce

Daňovou exekuci nařizuje správce daně, který je věcně a místně příslušným správcem daně daňového dlužníka. Dle ust. § 178 odst. 5 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) lze daňovou exekuci provést pouze níže uvedenými způsoby.

Daňová exekuce srážkami ze mzdy

Jak vyplývá z názvu, jedná se způsob provedení exekuce srážkami z čisté mzdy daňového dlužníka, která je pohledávkou daňového dlužníka vůči zaměstnavateli. Plátce mzdy je tak v pozici poddlužníka.

Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

V praxi nejběžnějším způsobem exekuce je příkázání pohledávky u poskytovatele platebních služeb dle ust. § 190 odst. 1 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.). Poskytovatel platebních služeb je legislativní zkratka pro banky, zahraniční banky a zahraniční finanční instituce, spořitelní a úvěrní družstva, instituce elektronických peněz, zahraniční instituce elektronických peněz, vydavatele elektronických peněz malého rozsahu, platební instituce, zahraniční platební instituce, poskytovatele platebních služeb malého rozsahu a České národní banky. Tento způsob exekuce se provádí odepsáním peněžních prostředků dlužníka z jeho účtu, vedeného v jakékoliv měně, do výše částky uvedené v exekučním příkazu a jejich vyplacením správci daně. Exekuční příkaz se přitom dle daného ustanovení doručuje poskytovateli platebních služeb dříve než dlužníkovi. Lichnovský, Ondřísek a kol. (2021, s. 825) zdůrazňují, že předmět exekuce netvoří samotné finanční prostředky, ale pohledávka na účtu. Není tedy podstatné, kdo je reálným vlastníkem finančních prostředků na účtu. Jelikož je však předmětem exekuce nárok na výplatu finančních prostředků, musí se jednat o účet, jehož majitelem je dlužník. Tento způsob daňové exekuce je možné využít i z účtu manžela či manželky dlužníka, jde-li o vydobytí dluhu, který patří do společného jmění manželů, nebo dlužníkovu dluhu, pro který lze nařídít daňovou exekuci na majetek ve společném jmění. Podmínkou však je, že se na účtu nachází alespoň z části prostředky náležející do společného jmění. Pokud tomu tak není, měl by správce daně takový exekuční příkaz zrušit, nicméně druhý z manželů musí prokázat, že všechny prostředky na účtu uložené jsou v jeho výlučném vlastnictví, neboť v této situaci je dle ust. § 262b odst. 2 občanského soudního řádu (Zákon č. 99/1963 Sb.) zakotvena vyvratitelná právní domněnka ve prospěch společného jmění manželů, kdy manžel či manželka dlužníka nese důkazní břemeno k prokázání skutečností, že se jedná o prostředky ve výlučném vlastnictví, např. z dědického řízení či darů.

Daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky

Jedná se o pohledávku, kterou má dlužník vůči poddlužníkovi, který je jinou osobou než správce daně, přičemž pohledávka musí v době nařízení daňové exekuce existovat, a jak vyplývá z názvu, musí být peněžitá. V praxi se tak nejčastěji jedná o odběratele daňového subjektu a jim vystavené faktury či smluvní plnění ještě před uplynutím splatnosti. Jedná se o poměrně problematický způsob daňové exekuce, neboť jak Lichnovský, Ondřísek a kol. (2021, s. 835) konstatují, častým problémem je, že se dlužníci snaží navodit stav, jako by

pohledávka v době zahájení exekučního řízení již neexistovala, a to např. vytvářením fiktivních a antedatovaných dodatků ke smlouvám, uznání dluhu, vzájemných zápočtů apod.

Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv

Tento způsob daňové exekuce postihuje majetková práva (pohledávky) na nepeněžitě plnění. Cílem správce daně není získat dané majetkové právo, ale toto zpeněžit, aby došlo k uspokojení pohledávky.

Daňová exekuce prodejem movitých věcí a nemovitých věcí

Exekuci prodejem movitých věcí provádí exekutor tak, že dlužníkovi jsou zabaveny movité či nemovité věci a tyto jsou následně zpeněženy, nejčastěji v dražbě. Některé věci však jsou z exekuce vyloučeny, např. běžné oděvní součásti, včetně prádla a obuvi, obvyklé vybavení domácnosti apod.

Dražba

Dražba je jednou ze součástí daňové exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí. Předchází jí postižení majetku dlužníka a stanovení jeho ceny pro účely dražby. Následně je zahájeno rozvrhové řízení za účelem rozvržení částky mezi věřitele. Dražba je právním titulem, na jehož základě dochází ke změně vlastnictví k nemovité nebo movité věci. Cílem dražby je získat hotovost, která je pak použita na úhradu pohledávek dlužníka. Jak zdůrazňuje Rozehnal (2021, s. 397), dražba není způsobem daňové exekuce, ale jen jednou ze součástí daňové exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí. Dražba totiž není nezbytnou součástí uvedených způsobů daňové exekuce, jelikož zákon v určitých případech umožňuje prodat majetek mimo dražbu. Dražbu provádí místně příslušný správce daně, nicméně ten však může dožádat o provedení úkonu v rámci daňové exekuce jiného správce daně, nejčastěji v rámci hospodárnosti, kdy se jedná o nemovité věci v jiných regionech, či o zabavené movité věci uskladněné v jiné lokalitě a je nutné je umožnit zájemcům k prohlédnutí. Často se tak jednalo např. o movité věci deponované dle jednotlivých komodit v příslušných skladech Státní správy hmotných rezerv nebo v případě pohonných hmot ve skladech ČEPRO, a.s. Dražby v současnosti probíhají převážně elektronicky prostřednictvím aplikace APED dostupné na webu Finanční správy ČR, což umožňuje rozšířit okruh dražitelů a zvýšit tak potenciální výtěžek.

Prodej mimo dražbu

Sepsané věci, jejichž prodej je zakázán, nebo které nejsou bez povolení obchodovatelné, správce daně prodá mimo dražbu, a to osobě, která je podle zákona oprávněna k jejich nákupu, nebo prostřednictvím osoby, která je oprávněna s nimi obchodovat, nejméně však za polovinu zjištěné ceny. Pokud je zde více zájemců, prodá správce daně věci tomu, kdo učiní nejvyšší nabídku. Věci, které se rychle kazí, správce daně prodá mimo dražbu, a to i před právní mocí exekučního příkazu libovolnému zájemci, nejméně za polovinu zjištěné ceny. Pokud je zde více zájemců, prodá správce daně i v tomto případě věci tomu, kdo učiní nejvyšší nabídku a uhradí ji na místě při převzetí.

Soudní prodej zástavy

Zástavní právo je obvyklým a efektivním zajišťovacím institutem civilního práva, který se běžně používá v obchodním styku zejména k zajištění úvěrů a zápůjček. Zástavní právo je charakteristické tím, že donucuje zástavního dlužníka nebo osobu, která zastavila svoji věc, (zástavce) splnit řádně dluh zástavnímu věřiteli pod hrozbou zpeněžení předmětu zástavy dle předem dohodnutého a zákonem upraveného postupu. Pokud dlužník zástavnímu věřiteli řádně a včas nesplatí svůj dluh, je zástavní věřitel oprávněn uspokojit dluh z výtěžku zpeněžení zástavy. Soudní prodej zástavy je tradičním institutem výkonu zástavního práva.

2.5.6 Exekuční náklady

Exekuční náklady je povinen hradit dlužník, tyto náklady se evidují na osobním daňovém účtu dlužníka a vymáhají se současně s nedoplatkem. Dlužník nenese náklady na vymáhání, pokud je toto vedeno neoprávněně, naopak exekuční náklady nese i v případě, kdy je daňová exekuce vedena bez výsledku, tzv. marná exekuce. Pro případ nepoměru mezi exekučními náklady a výtěžkem daňové exekuce je stanoven speciální důvod pro zastavení exekučního řízení.

2.5.7 Neoprávněná daňová exekuce

Správce daně předtím, než zahájí daňovou exekuci, ale i v jejím průběhu zkoumá existenci právních předpokladů pro vymáhání nedoplatku. V opačném případě by totiž mohlo dojít k neoprávněnému vymáhání a k následkům s tím spojeným, tedy úroku z neoprávněného jednání správce daně nebo k nesprávnému úřednímu postupu dle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (Zákon č. 82/1998 Sb.).

2.5.8 Odklad a zastavení daňové exekuce

Správce daně na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední daňovou exekuci zcela nebo zčásti zastaví, pokud je splněna některá z taxativních podmínek stanovených daňovým řádem, např. pokud pro její nařízení nebyly splněny zákonné podmínky, odpadl důvod, pro který byla nařízena, povolí posečkání úhrady nedoplatku, zaniklo právo vymáhat nedoplatek či předpokládaný výtěžek nepostačí ani ke krytí exekučních nákladů.

Správce daně může daňovou exekuci na návrh daňového dlužníka nebo z moci úřední částečně nebo zcela odložit, zejména šetří-li se skutečnosti rozhodné pro zastavení daňové exekuce, vyloučení předmětu exekuce ze soupisu věcí nebo podmínky pro posečkání úhrady nedoplatku.

2.5.9 Odpis nedoplatku pro nedobytnost

V rámci vymáhání se akcentuje důraz na zohlednění ekonomické reality, proto správce daně odepíše nedobytný nedoplatek, který byl bezvýsledně vymáhán na daňovém subjektu i na jiných osobách, na nichž mohl být vymáhán, jehož vymáhání by zřejmě nevedlo k výsledku, u něhož je pravděpodobné, že by náklady vymáhání přesáhly jeho výtěžek, či jehož vymáhání je spojeno se zvláštními nebo nepoměrnými obtížemi. Nedobytnost nedoplatku však neznamená, že nedoplatek zaniká. Okamžik jeho zániku je stejně jako u běžných nedoplatků vázán až na uplynutí lhůty pro stanovení daně. Rozehnal (2021, s. 328) navíc poukazuje na skutečnost, správce daně má u odepsaného nedoplatku povinnost periodicky kontrolovat, zda se nezměnily podmínky pro jeho zařazení mezi nedobytné, na druhou stranu odepsanému nedoplatku nevěnuje takovou pozornost, jako nedoplatkům standardním.

2.5.10 Prohlášení o majetku

Pokud nebyl vymáhaný nedoplatek uhrazen daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu, má dlužník povinnost na výzvu správce daně podat prohlášení o majetku, které správci daně umožní získat přehled o jeho majetku, případně zvolit vhodný způsob vymožení nedoplatku. Podstatou institutu je získání co nejúplnějšího obrazu o majetkových poměrech dlužníka. Rozehnal (2021, s. 377) poukazuje na to, že veškeré zákonem taxativně uvedené údaje, které jsou obsahem prohlášení, by správce daně byl schopen získat v rámci vyhledávací činnosti, nicméně takové shromažďování by bylo časově i organizačně neúměrné, proto zákonodárce zvolil cestu prostřednictvím prohlášení. Nepodání prohlášení o majetku může naplnit skutkovou podstatu trestného činu dle ust. § 227 trestního zákoníku (Zákon č. 40/2009 Sb.).

2.6 O mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení

Opravné a dozorčí prostředky jsou instituty umožňující napravit skutkové či právní vady rozhodnutí. Mimořádný opravný prostředek může iniciovat daňový subjekt, dozorčí prostředky jsou určeny správci daně a tato řízení se zahajují z moci úřední. Obnovit řízení je možné jen v ust. § 117 odst. 1 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) taxativně vymezených případech, jeho cílem je zohlednění významných skutečností, které vyšly najevo až po nabytí právní moci rozhodnutí. Obnovu řízení tak nelze uplatnit z důvodů vad rozhodnutí, neboť k tomu je určen institut přezkumného řízení. K tomu je třeba, aby správcem daně vydané rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. V rámci řízení je pak tedy přezkoumáván nejen samotný obsah rozhodnutí, ale i proces, který k jeho vydání vedl.

2.7 Řízení o závazném posouzení

Řízení je iniciováno žádostí daňového subjektu a jeho cílem je závazně posoudit daňové důsledky, které žadateli vyplynou z daňově rozhodných skutečností, ať již nastalých či očekávaných. Rozhodnutím vydaným v rámci tohoto řízení by měla být dosažena jistota daňového subjektu, že daňové tvrzení jím podané v souladu s výsledkem závazného posouzení nebude považováno z obsahového hlediska za nesprávné. Žádost je možné podat jen v zákonem vymezených případech a má vazbu na zákon o dani z přidané hodnoty (Zákon č. 235/2004 Sb.) a zákon o daních z příjmů (Zákon č. 586/1992 Sb.).

2.8 Odvolací řízení

Jak již bylo uvedeno v bodu 2.2, novelou daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) jsou s účinností od 1. ledna 2021 součástí dílčích daňových řízení i řízení o řádných opravných prostředcích. Nicméně odvolací řízení jako řádný opravný prostředek je i samostatným řízením v rámci jiných než daňových řízení. Institut odvolání je významným prvkem správy daní, neboť v rámci něj dochází nejen k případné nápravě nesprávných či nezákonných rozhodnutí, ale také jím Odvolací finanční ředitelství sjednocuje rozhodovací praxi prvoinstančních správců daně.

2.9 Přezkumné řízení

Instrument umožňující z moci úřední zhojit nezákonnosti či vady řízení, které ovlivnily výslednou podobu rozhodnutí.

2.10 Postupy

Postupy se obecně člení především do dvou základních skupin, jednak na postupy vyhledávací, kterými jsou vyhledávací činnost, vysvětlení a místní šetření, jednak na postupy kontrolní, kterými jsou daňová kontrola a postup k odstranění pochybností. Rozehnal (2021, s. 137) jako hlavní odlišnost postupů oproti řízením vnímá skutečnost, že na rozdíl od řízení není znakem postupu formální prvek zahájení a ukončení. Postup sice může být formálně zahájen, což je typické zejména u kontrolních postupů, nekončí však vydáním rozhodnutí, což je naopak právě charakteristickým znakem pro většinu řízení. Rozehnal dále (2021, s. 252) uvádí, že správce daně může realizovat postupy v rámci jednotlivých dílčích řízení, či i mimo ně, proto je většina postupů v daňovém řádu upravena odděleně od jednotlivých řízení.

Lichnovský, Ondříšek a kol. (2021, s. 307) poukazují na fakt, že pro správce daně jsou sice primárním zdrojem informací podstatných pro správu daní daňová tvrzení, nicméně není možné se spoléhat výlučně na v nich uvedené údaje. Zvláště pak za situace, kdy je pro dosažení cíle správy daní často potřeba dalších informací, která obsahem daňových tvrzení nejsou. Z toho důvodu je správce daně oprávněn, a pohledem veřejného práva pak i povinen, provádět vyhledávací činnost.

Rozehnal (2021, s. 138) jako vhodný příklad uvádí, že vyhledávací činnost je možno využít jak v rámci vyměřovacího řízení, např. ve vztahu k podanému daňovému tvrzení, tak i mimo jakékoliv řízení, např. daňové tvrzení je již vyměřeno a správce daně v rámci jím prováděné analytické činnosti vyhledává vhodné daňové subjekty k provedení daňové kontroly. Od toho se rovněž odvíjí i podstatný fakt, že vyhledávací činnost může být prováděna bez součinnosti s daňovým subjektem. Vyhledávací činnost tak slouží k získání podkladů pro kontrolní postupy, v rámci nich je možné stanovit daň, neboť součástí procesu dokazování je součinnost s daňovým subjektem. Vyhledávací postupy tak mají obecně za cíl zmapovat terén a získat prvotní informace, kontrolní postupy již v sobě zahrnují hodnocení zjištění. Posun v současné judikatuře přitom za určitých okolností částečně stírá tento rozdíl mezi vyhledávacími a kontrolními postupy za situace, kdy správce daně v rámci jím prováděné vyhledávací činnosti zjevně ověřuje konkrétní skutkové okolnosti rozhodné pro správné

stanovení daně, a tím fakticky zahájí daňovou kontrolu. Tato skutečnost má vliv zejména na běh lhůty pro stanovení daně, resp. na její případné uplynutí.

Pro úplnost nutno uvést, že v rámci správy daní probíhají i postupy systematicky v zákoně neupravené, např. postup placení daně, převod přeplatku na nedoplatek apod.

2.11 Jiná řízení

Správce daně sice postupuje především dle daňového řádu, který je základním procesním předpisem upravujícím jeho činnost, nicméně ve specifických oblastech postupuje i podle jiných procesních předpisů, zejména pak správního řádu (Zákon č. 500/2004 Sb.) či kontrolního řádu (Zákon č. 255/2012 Sb.). Jde především o správní řízení o sankcích, např. dle zákona o účetnictví (Zákon č. 563/1991 Sb.) nebo zákona o omezení plateb v hotovosti (Zákon č. 254/2004 Sb.).

3 ORGANIZAČNÍ SYSTÉMY FINANČNÍ SPRÁVY

Správu daní vykonává orgán veřejné moci k tomu určený, obecně označovaný jako správce daně. Výkon činnosti správce daně má vrchnostenský charakter, tedy nerovnou, asymetrickou úpravu právních vztahů mezi státem a daňovým subjektem, a to jak při řízeních vedených dle daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.), tak i při řízeních v souvisejících správních agendách dle správního řádu (Zákon č. 500/2004 Sb.). Tato právní nadřazenost orgánů veřejné moci, které mohou v mezích daných zákonem rozhodovat o subjektivních právech jiných právních subjektů, je typickým rysem českého veřejného práva. Vrchnostenský model stojí na modelu evropského kontinentálního práva, tj. na struktuře, kdy na právní předpis navazuje správní akt, jehož dodržování je zajišťováno donucovacím opatřením, které je následně možné přezkoumávat v rámci správního soudního systému.

Ust. § 10 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) definuje správce daně jako správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní, přičemž správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.

Rozehnal (2021, s. 21 a 22) tyto zákonem vymezené atributy charakterizující správce daně interpretuje v tom smyslu, že působnost označuje okruh úkolů, které správní orgán obecně řeší (věcná působnost) na určitém vymezeném území (územní působnost). Správcem daně v tomto smyslu tedy není jakýkoliv orgán veřejné moci, ale jen ten, který je oprávněn spravovat daně ve smyslu ust. § 2 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.). Na druhou stranu z hlediska šíře definice pojmu daň je dle jeho komentáře zřejmé, že skupinu správců daně tvoří velmi široký okruh orgánů veřejné moci. Dále ve výkladu vymezuje, že pokud je možno označit orgán veřejné moci za správce daně, stává se tento orgán správcem daně se vším všudy. Jako příklad uvádí orgány České správy sociálního zabezpečení, které se v rámci správy povinných odvodů v určitém okamžiku na základě ust. § 161 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) stávají správcem daně a toto postavení jim tak přiznává určitá práva a povinnosti, zejména pak ve vztahu ke sdílení informací s jinými správci daně ve smyslu ust. § 52 odst. 5 písm. a) téhož zákona, či možnosti žádat dle ust. § 154 odst. 4 téhož zákona jiné správce daně o převedení přeplatku na úhradu nedoplatků subjektu v jeho působnosti.

Vzhledem k rozsahu činností vykonávaných v rámci správy daní je zřejmé, že správce daně při výkonu své činnosti nepůsobí izolovaně, ale je obvykle zařazen do hierarchicky uspořádaného systému orgánů k tomu určených. Kompetenční zákony jednotlivých soustav orgánů pak definují, jak je působnost při správě daní mezi jednotlivé orgány rozdělena. V rámci působnosti se určuje věcná a místní příslušnost, přičemž věcná příslušnost upravuje zejména skutečnost, který orgán v rámci správy daní rozhoduje v prvním stupni řízení, místní příslušnost pak územní působnost jednotlivých orgánů.

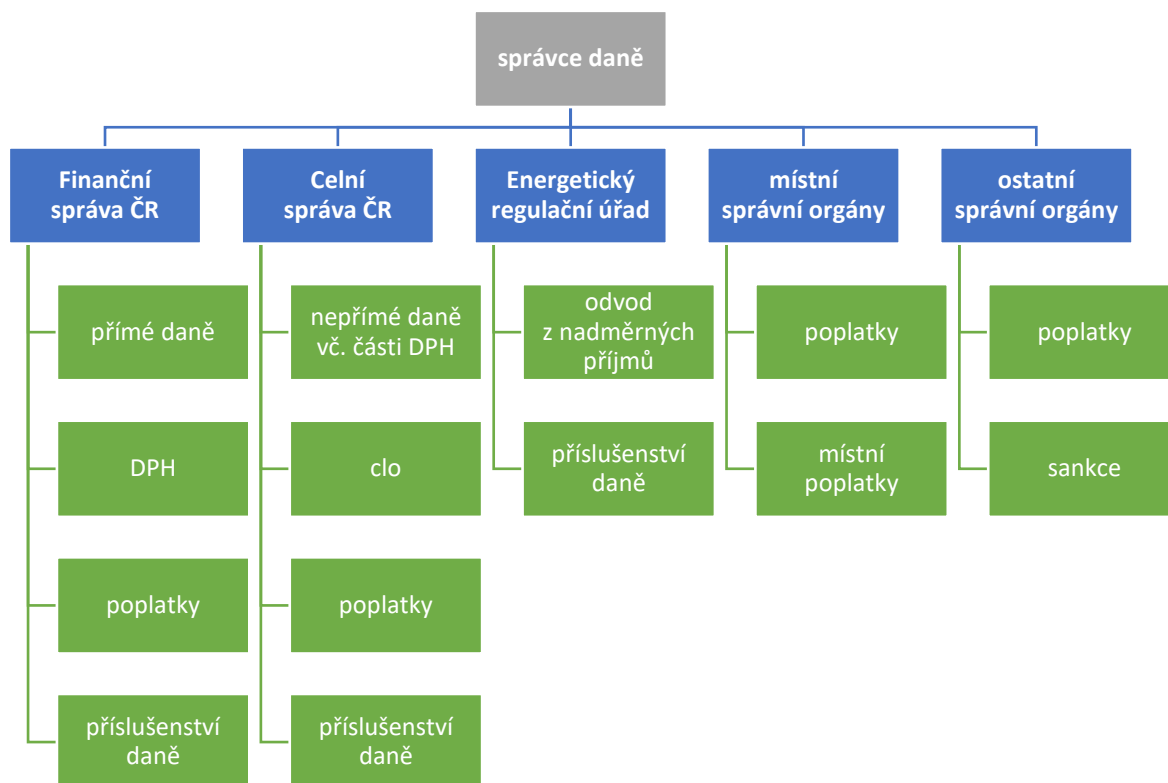
S ohledem na počet jednotlivých daní, odvodů, s nimi souvisejícího příslušenství a zejména pak místních, správních a soudních poplatků uplatňovaných v tuzemsku je patrné, že by bylo administrativně problematickým, aby jejich správa byla vykonávána jedinou soustavou orgánů. Působí jich několik, přičemž většinou je dodržována věcná působnost v členění dle jednotlivých daní či poplatků. Výjimkou je především všeobecná daň ze spotřeby (daň z přidané hodnoty), jejíž správu paralelně zajišťují dvě odlišné soustavy daňových orgánů.

Dle Vančurové a Zídkové (2022, s. 58) jsou nejdůležitějšími správci daně orgány finanční správy, které spravují převážnou většinu daní, do širšího pojmu správce daně však podle zvláštních zákonů náleží i jiné správní orgány, jimiž se rozumí především orgány moci výkonné, zejména pak orgány Celní správy ČR, dále i místní orgány, zejména pak orgány územní samosprávy. Obce jsou mezi správce daně zahrnuty jednak pro výkon přenesené působnosti, jednak pro výkon samostatné působnosti, a to pod souhrnným pojmem orgán územního samosprávného celku. Je jim svěřena správa např. místních poplatků, které stanoví obec v samostatné působnosti, přičemž správu provádí obecní úřad.

Správu daní v rámci své působnosti vykonávají i některé další správní orgány, které provádí zpoplatněné úkony, ať již jsou příslušené ke správě daní v celém rozsahu, či jen v rámci dělené správy. Jedná se především o poplatky anebo různé druhy sankcí, nicméně vzhledem k aktuální geopolitické situaci nově i Finanční správou ČR spravovaná daň z neočekávaných zisků či odvod z nadměrných příjmů, jehož správcem daně je obecně Energetický regulační úřad, avšak na správě se v rozsahu platebních částí daňových řízení podílí i určený orgán Finanční správy ČR.

Pro účely této práce je rovněž významná skutečnost, že správce daně má ve smyslu ust. § 10 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má podle téhož ustanovení i procesní způsobilost, neboť se jedná především o insolvenční řízení, kterého se správce daně účastní z pozice věřitele, tedy z pozice orgánu vymáhajícího nedoplatky insolventního

daňového subjektu. Na základě ust. § 33 odst. 3 soudního řádu správního (Zákon č. 150/2002 Sb.) jsou správci daně procesně způsobilí i v oblasti správního soudního řízení.



Obrázek 2 Věcná působnost při správě daní (vlastní zpracování)

3.1 Finanční správa ČR

Rozsahem spravovaných daní, počtem daňových subjektů, pracovníků i celkovou výší daňových příjmů vybraných a odvedených do veřejných rozpočtů, a to jak rozpočtu státního, tak prostřednictvím převodů dle rozpočtového určení daní i rozpočtů orgánů územní samosprávy, jde o nejvýznamnější soustavu orgánů zajišťujících správu daní. Je zřízena zákonem o Finanční správě ČR (Zákon č. 456/2011 Sb.), který rovněž určuje postavení a kompetence jednotlivých prvků této soustavy orgánů, a jako celek je v působnosti Ministerstva financí ČR, jenž je dle ust. § 4 odst. 1 tzv. kompetenčního zákona (Zákon č. 2/1969 Sb.) ústředním orgánem státní správy mimo jiné pro oblast daní, poplatků a cel.

Základní agendu tvoří správa daní, přičemž organizace v rámci svěřených kompetencí zajišťuje správu všech přímých daní, v rámci nepřímých daní pak obecně spravuje všeobecnou daň ze spotřeby (daň z přidané hodnoty), nicméně o správu této daně se částečně dělí s Celní správou ČR. Zároveň vykonává široké spektrum dalších agend, zejména provádí řízení o správních deliktech, převádí výnosy daní, které vybírá a vymáhá a které nejsou

příjmem státního rozpočtu, přijímá a eviduje splátky návratných finančních výpomocí poskytnutých Ministerstvem zemědělství ČR v letech 1991 až 1995 včetně a případné úroky z nich vyplývající, vybírá a vymáhá peněžitá plnění, která byla jejími orgány uložena, vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti, vykonává působnost kontaktních orgánů nebo kontaktních útvarů při vymáhání některých finančních pohledávek a působnost kontaktních orgánů při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní a v neposlední řadě vykonává další působnost, stanoví-li jiný právní předpis, že tuto působnost vykonávají orgány finanční správy.

Jako stěžejní soustava orgánů finanční správy v obecném smyslu pak orgány této organizace ve smyslu zákona o Finanční správě ČR (Zákon č. 456/2011 Sb.) vykonávají i další se správou daní související kontrolní a dozorové činnosti, zejména kontrolu dodržování zákona o účetnictví (Zákon č. 563/1991 Sb.) a zákona o omezení plateb v hotovosti (Zákon č. 254/2004 Sb.), kontrolu výkonu správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu, jsou-li k jejich správě věcně příslušné jiné orgány ve smyslu zákona o správních poplatcích (Zákon č. 634/2004 Sb.), výkon finanční kontroly ve veřejné správě a cenové kontroly dle zákona o cenách (Zákon č. 526/1990 Sb. a zákon č. 265/1991 Sb.) a z pověření Ministerstva financí ČR přezkoumávají hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonávají dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy.

Vzhledem k rozsahu činností svěřených do působnosti orgánů Finanční správy ČR však výše uvedený výčet není taxativní, jedná se o nástin těch nejvýznamnějších. Podrobný popis struktury orgánů Finanční správy ČR je pak obsažen v kapitole čtvrté této práce, popis řízení a postupů jí vykonávaných v rámci správy daní jsou pak obsahem kapitoly druhé.

3.2 Celní správa ČR

Druhá nejvýznamnější tuzemská soustava orgánů zajišťujících správu daní. Je zřízena zákonem o Celní správě ČR (Zákon č. 17/2012 Sb.), který určuje postavení a kompetence jednotlivých prvků této soustavy orgánů, a rovněž jako Finanční správa ČR je jako celek v působnosti Ministerstva financí ČR.

U orgánů Celní správy ČR došlo vstupem do Evropské unie a následně i do Schengenského prostoru k výraznému posunu v činnostech, které historicky vykonávaly, a nyní mezi základní agendy patří správa všech selektivních nepřímých daní a spolupodílení se na správě všeobecné daně ze spotřeby (daň z přidané hodnoty), kterou obecně spravuje Finanční

správa ČR. Orgány Celní správy ČR jsou správcem této daně převážně u dovozu zboží ze třetích zemí, pokud je propuštěno osobě která není plátcem daně, do celního režimu volného oběhu a několika dalších obdobných celních režimů, a rovněž např. pokud došlo k nezákonnému dovozu zboží.

Správa daní a cel je však jen jednou z mnoha kompetencí Celní správy ČR, neboť stejně jako Finanční správa ČR i tato organizace vykonává kontrolní a dozorovou činnost, zejména zajišťuje výkon dohledu nad mezinárodním obchodem Evropské unie a nad zbožím, které překračuje vnější hranici Evropské unie, celní dohled nad zbožím v rámci celního území Evropské unie a nad vybranými výrobky, ochranu a regulaci trhu Evropské unie prostřednictvím výkonu správy cla z dováženého zboží, spolu s Finanční správou ČR i kontrolu dodržování zákona o omezení plateb v hotovosti, výkon dohledu nad tím, aby vybrané druhy zboží dováženého nebo pohybujícího se na území České republiky neohrožovaly životy nebo zdraví lidí, zvířat či rostlin a aby ani jiným způsobem neporušovaly právní předpisy, kontrolu zaměřenou na odhalování přepravy drog a jejich prekurzorů, agendu Intrastatu, kontrolu mýta a elektronických dálničních známek, kontrolu plnění podmínek při přepravě nebezpečných nákladů, odborný dozor nad prací osádek vozidel v mezinárodní silniční nákladní dopravě a ve věcech mezinárodní dopravy osob, kontrolu převozu hotovosti, hazardních her a dodržování zákazu reklamy na nepovolené nebo neohlášené hazardní hry, nelegálního zaměstnávání cizinců, ochranu práv duševního vlastnictví, ochranu volně žijících druhů zvířat a rostlin ve smyslu funkce kontrolního orgánu v oblasti dovozu, vývozu a obchodování s ohroženými druhy volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin a v neposlední řadě kontrolu, zda byly kulturní památky vyvezené do zahraničí řádně vráceny zpět a zda se jejich převoz provádí s potřebným souhlasem.

Z pohledu ostatních správců daně poměrně významnou součástí agendy je i skutečnost, že orgány Celní správy ČR jsou obecným správcem daně podle správního řádu, kdy vykonávají správu placení peněžitých plnění v rámci tzv. dělené správy.

Za současné geopolitické situace značně nabyl na významu výkon kontroly zákazů a omezení bezpečnostního charakteru ve vztahu ke zbraním, střelivu a výbušninám, vojenskému materiálu, zboží dvojího užití, radioaktivním látkám a radioaktivnímu materiálu, chemickým zbraním, mučicím nástrojům, biologickým agens a toxinům. Mimoto se do této agendy může dostat jakékoliv zboží, pokud by mělo dojít k dovozu do nebo vývozu ze zemí, na něž jsou uvaleny mezinárodní sankce.

Celní správa ČR má postavení ozbrojeného bezpečnostního sboru, dle jednotlivých vykonávaných činností tak postupuje podle rozdílných procesních předpisů, a to jak dle daňového, správního či kontrolního řádu, tak i dle trestního řádu (Zákon č. 141/1961 Sb.), neboť její součástí jsou mimo jiné útvary pátrání, které mají dle ust. § 4 odst. 1 písm. d) zákona o Celní správě ČR (Zákon č. 17/2012 Sb.) ve věcech vymezených trestním řádem (Zákon č. 141/1961 Sb.) postavení policejního orgánu. Útvary pátrání tak provádí úkony přípravného řízení před zahájením trestního stíhání u trestných činů definovaných v ust. § 12 odst. 2 písm. d) trestního řádu (Zákon č. 141/1961 Sb.), což jsou např. trestné činy spáchané porušením předpisů upravujících daň z přidané hodnoty. Při výkonu činnosti proto dochází k bezprostřední spolupráci orgánů Celní správy ČR a Finanční správy ČR.

3.3 Energetický regulační úřad

Dne 1. prosince 2022 nabyla účinnosti novela energetického zákona (Zákon č. 458/2000 Sb.), která zavedla tzv. odvod z nadměrných příjmů. Správcem odvodu je Energetický regulační úřad, který se tak stal novým tuzemským správcem daně. I když se odvod spravuje dle daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) a v rámci novely zákona je využívána daňová terminologie, dané peněžité plnění nemá hmotněprávní charakter daně. Charakter daného povinného peněžitého odvodu vyplývá z Nařízení Rady EU o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie (Nařízení Rady EU č. 2022/1854), reagujícího na značný nárůst cen energií. Jde tedy o určitý druh nástroje pro regulaci trhu s elektřinou, který má celoevropský charakter, byť s určitými národními specifiky. Jedná se o dočasný odvod, kdy jedním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc prosinec 2022 a druhým kalendářní rok 2023.

V rámci připomínkového řízení Energetický regulační úřad nesouhlasil s tím, aby byl správcem odvodu, kdy mimo jiné důvody uváděl, že i když se formálně nejedná o daň, fakticky se jedná o peněžité plnění obdobného charakteru a z hlediska kompetenčního jde tedy o oblast působnosti Ministerstva financí ČR. Rovněž poukazoval na skutečnost, že k výběru odvodů nedisponuje způsobilými pracovníky, zkušenostmi ani informačními systémy. Na tuto skutečnost však poukazovala již důvodová zpráva k dané novele (Důvodová zpráva k zákonu č. 365/2022 Sb.) a s ohledem na to, že se jedná o zcela novou agendu, byla tomuto novému správci daně v rámci novely svěřena možnost využít institutu dožádání dle ust. § 17 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) a dožádat o provedení úkonů nebo dílčích řízení či jiných postupů jiného správce daně. I tento institut byl aplikován

netypicky, neboť dané ustanovení se standardně využívá pouze mezi věcně příslušnými správci daně, nicméně nové ust. § 95g energetického zákona (Zákon č. 458/2000 Sb.) umožnilo s ohledem na specifika dané oblasti, která vyžaduje výkon procesních agend podle daňového řádu, umožnit dožádání i vůči věcně nepřislušnému správci daně – orgánům Finanční správy ČR. Tento postup tak mohl zohlednit reálné personální a odborné kapacity Energetického regulačního úřadu a současně zajistit výkon dílčích agend prostřednictvím orgánů Finanční správy ČR.

Nicméně i tento zvolený postup obsahuje procesní nestandardnost, neboť případné spory mezi dožadujícím a dožádaným orgánem o provedení jednotlivých úkonů dle daňového řádu obecně řeší nejbližší nadřízený orgán, což u vztahu Energetického regulačního úřadu a orgánů Finanční správy ČR nelze bez dalšího určit. Proto zákonodárce ust. § 95g odst. 2 větou druhou energetického zákona (Zákon č. 458/2000 Sb.) tuto pravomoc svěřil Ministerstvu financí ČR. Dané ustanovení současně explicitně uvádí, že se při správě odvodu postupuje dle daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.).

Energetický regulační úřad tak na základě dělby kompetencí při správě tohoto odvodu provádí kompletní nalézací řízení dle daňového řádu a určený orgán Finanční správy ČR, kterým je Finanční úřad pro Kraj Vysočina, provádí na základě dožádání správu v rovině zajištění plateb záloh na odvod a samotného odvodu, jakož i úkony související, tj. vymáhání, převody výnosů, posečkání či splátkování.

3.4 Ostatní správci daně

Jak uvádí Kelíšek (2018, s. 24), mezi ostatní správce daně se zahrnují především územně samosprávné celky, a to jak v rámci přenesené působnosti, tak i v rámci samostatné působnosti, dále pak další orgány veřejné správy, které provádějí zpoplatněné úkony, např. ministerstva, Policie ČR, ale rovněž i soudy, které jsou do pojmu správní orgán zahrnuty jednak ve vztahu k soudním poplatkům, jednak vzhledem k tzv. justičním pohledávkám. Správcem daně je ale i řada dalších orgánů a právnických osob ukládajících peněžité plnění v rámci tzv. dělené správy, kdy obecným správcem daně jsou ve smyslu ust. § 8 odst. 2 zákona o Celní správě ČR (Zákon č. 17/2012 Sb.) orgány Celní správy ČR, např. poplatky a odvody za odnětí zemědělské půdy ze zemědělského původního fondu, za odebrané množství podzemních vod, za využívání zdrojů přírodních minerálních vod, za vypouštění odpadních vod do povrchových vod, za znečišťování ovzduší, poplatky podle ustanovení zákona o zaměstnanosti apod.

4 FINANČNÍ SPRÁVA ČR

Finanční správa v obecném pojetí je oblastí veřejné správy, jejíž hlavním úkolem je zajištění zdrojů pro poskytování veřejných statků a s tím související nezbytný dohled nad finančními činnostmi. Pojem finanční správa je dále možné obecně vymezit buď ve smyslu materiálním nebo organizačním. Dle Sládečka (2019, s. 27) se správou z hlediska materiálního rozumí určitá správní činnost (funkční pojetí), a to bez ohledu na druh instituce (orgánu), který ji vykonává, přístup formální pak sleduje systém zařízení a institucí tuto správu vykonávajících (organizační pojetí).

Finanční správu ČR lze tedy jako jakoukoliv jinou část veřejné správy vnímat buď ve smyslu funkčním nebo organizačním. Při funkčním pojetí je rozhodující v první řadě obsah a povaha její činnosti, zaměřuje se tedy na správní činnosti, které vykonává. Při organizačním pojetí je naopak rozhodující nikoliv obsahový charakter činnosti, ale pouze to, jaký orgán tuto činnost vykonává, zaměřuje se tedy na Finanční správu ČR jako na instituci s určitou vnitřní hierarchií, která správu realizuje.

4.1 Organizační pojetí

Finanční správa ČR je v organizačním pojetí komplexem orgánů a pracovníků v nich působících, tedy systém správních úřadů, které vykonávají jim svěřenou oblast činnosti veřejné správy, při které se normy finančního práva hmotného realizují prostřednictvím administrativního působení na jeho adresáty, a to prostřednictvím finančního práva procesního.

Organizační pojetí se zaměřuje na vnitřní uspořádání a vzájemné vztahy mezi subjekty, které jsou ovlivněny organizačními principy, jako jsou decentralizace, hierarchie, specializace nebo koordinace. Organizační pojetí také reflektuje různé úrovně a druhy správy podle územního (prostorového), věcného nebo subjektového kritéria.

Pro vytváření orgánů veřejné správy mají podstatný význam organizační principy, což jsou zásady a organizační možnosti užívané při vytváření veřejné správy jako celku i jejich dílčích částí, případně jednotlivých orgánů. Účelem těchto principů je vytvoření efektivního fungování správy po linii vertikální i horizontální. Ve smyslu obecných organizačních pravidel musí být jakákoliv organizovaná činnost ve veřejné správě přiřazena určitému konkrétnímu subjektu s ohledem na jeho působnost a pravomoc. Tento se pak stává jejím nositelem a zároveň je odpovědný za její realizaci. V podstatě se jedná o propojení aspektu

materiálního (úkolů) a aspektu formálního (organizační struktury), neboť vymezení Finanční správy ČR ve funkčním pojetí je bezprostředně spjata s vymezením v organizačním pojetí, jelikož tato hierarchicky strukturovaná soustava orgánů veřejné moci má určitou vnitřní strukturu, pravomoci a věcnou a územní působnost. V organizačním pojetí tato soustava orgánů představuje účelově orientovaný systém zřízený za účelem zabezpečení činnosti výkonné moci ve sféře veřejné správy zaměřené na finanční správu a lze ji rozlišovat na:

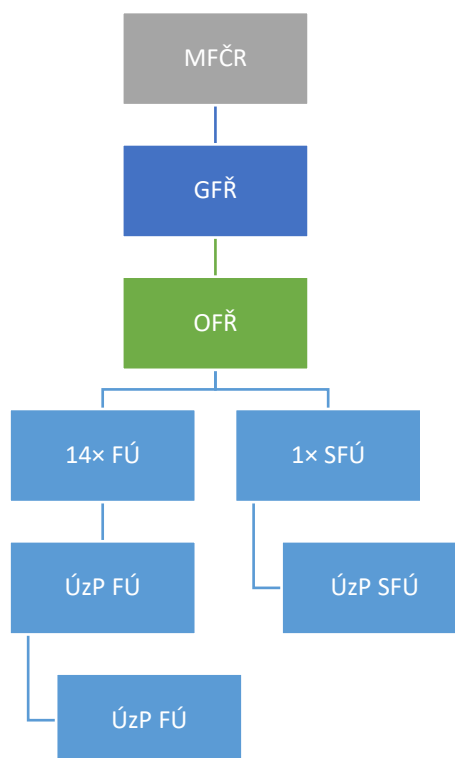
- Vnitřní zaměření organizačních útvarů, kdy jde o řešení vnitro-organizačních záležitostí. Tyto však nejsou hlavní činností organizace, neboť se jedná o podpůrnou činnost, která zajišťuje reálné fungování celého systému.
- Vnější zaměření organizačních útvarů, kterou se realizuje vlastní poslání orgánů Finanční správy ČR, pro něž byly zřízeny. Adresáty takového působení, vůči kterým výkon správy směřuje a je vykonáván, jsou pak jednotlivé fyzické či právnické osoby.

V organizačním pojetí je Finanční správa ČR soustavou orgánů státní správy určená především ke správě daní, která je jako celek podřízena Ministerstvu financí ČR. Finanční správa ČR je přitom tvořena Generálním finančním ředitelstvím se sídlem v Praze, Odvolacím finančním ředitelstvím se sídlem v Brně, celkem 14 finančními úřady v sídlech krajů a Specializovaným finančním úřadem se sídlem v Praze. Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady mají postavení správních úřadů, jsou tedy oprávněny jménem státu vykonávat vrchnostenskou správu v oblasti své působnosti.

Finanční správa ČR vznikla dne 1. ledna 2013, a to nabytím účinnosti zákona o Finanční správě ČR (Zákon č. 456/2011 Sb.) a vyhlášky o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech (Vyhláška č. 48/2012 Sb.). Těmito právními předpisy došlo k transformaci dřívějších územních finančních orgánů (Zákon č. 531/1990 Sb.).

V rámci působnosti finančních úřadů jsou zřizována územní pracoviště, která jsou nedílnými organizačními součástmi finančního úřadu, v jehož působnosti se nachází. Územní pracoviště, která se nenachází v sídle finančního úřadu, jsou dle zmocnění v ust. § 8 odst. 5 zákona o Finanční správě ČR (Zákon č. 456/2011 Sb.) stanovena vyhláškou Ministerstva financí ČR (Vyhláška č. 48/2012 Sb.). Územní pracoviště finančního úřadu, která se nachází v sídlech finančních úřadů, jsou stanovena organizačním řádem, tedy interním aktem řízení, přičemž ve velkých správních centrech, jakými jsou Praha, Brno, Ostrava či Plzeň, se nachází i více pracovišť téhož úřadu. Vnitřní vztahy v rámci finančního úřadu jsou též upraveny interními akty řízení, zejména pak organizačním řádem, nicméně v rámci nich

definované vztahy nadřízenosti a podřízenosti se neprojevují vůči vnějším subjektům. Neboť jako správní orgán vystupuje vždy finanční úřad jako celek.



Obrázek 3 Schéma soustavy orgánů FSČR (vlastní zpracování)

4.1.1 Generální finanční ředitelství

Je zastřešujícím orgánem Finanční správy ČR, kterou centrálně řídí. Má celostátní působnost, vykonává řídicí činnost vůči všem ostatním součástem Finanční správy ČR, včetně metodického řízení v oblasti správy daní, a sjednocuje tím rozhodovací praxi ostatních článků této organizace. Rovněž spolupracuje s Ministerstvem financí ČR v oblasti legislativních, analytických a koncepčních činností v oboru správy daní.

Generální finanční ředitelství se dle organizačního řádu (Organizační řád, 2023, s. 12) vnitřně základně člení do organizačních útvarů různé velikosti, které zajišťují komplexní výkon ucelené části působnosti, a to na Sekci řízení úřadu, Sekci metodiky daní, Sekci správy daní, Sekci výkonu daní, Sekci personální, Sekci informatiky, Sekci ekonomiky, Kancelář generálního ředitele a Oddělení interního auditu. Generální finanční ředitelství má v sídlech územních krajů užívaných do vzniku samosprávných krajů zřízena odloučená pracoviště zajišťující personální agendu, hospodářskou správu, provoz IT systémů apod.

S účinností k 1. lednu 2023 došlo k nejvýznamnějším organizačním změnám od vzniku tohoto orgánu, další výraznější organizační změna proběhla k 1. dubnu 2023, nicméně v obou případech jde jen o počátek zamýšleného déletrvajícího procesu transformace útvarů na tzv. výkon a podporu (vč. metodické podpory).

4.1.2 Odvolací finanční ředitelství

Je druhým nejvyšším orgánem Finanční správy ČR. Vykonává především působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, jeho úlohou je tedy mimo jiné rozhodování o řádných a mimořádných opravných prostředcích. Vzhledem k tomu, že má celostátní působnost, sjednocuje rozhodovací praxi prvoinstančních správců daně.

Stejně jako Generální finanční ředitelství, i Odvolací finanční ředitelství se dle organizačního řádu vnitřně člení do organizačních útvarů různé velikosti, které zajišťují komplexní výkon ucelené části působnosti (Organizační řád, 2023, s. 51), a to na Sekci daňového procesu a majetkových daní, Sekci přímých daní, Sekci nepřímých daní, Odbor podpory řízení a Odbor nedaňových agend.

Odvolací finanční ředitelství nemá zřízena žádná územní pracoviště, přestože dle důvodové zprávy k zákonu o Finanční správě ČR (Důvodová zpráva, s. 17) byl záměr je zřídit, neboť měla kontinuálně navazovat na zanikající finanční ředitelství v sídlech územních krajů užívaných do vzniku samosprávných krajů, která měla i postavení odvolacích orgánů.

4.1.3 Finanční úřady

Finanční úřady jsou základní výkonnou složkou soustavy orgánů Finanční správy ČR. Jejich hlavním účelem je výkon správy daní, dále vybírají a vymáhají peněžité plnění, která orgány finanční správy uložily, převádí výnosy daní, které vybírají a vymáhají a které nejsou příjmem státního rozpočtu, vedou řízení o správních deliktech, vedou evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti aj.

Obecně tyto orgány vykonávají působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu daného finančního úřadu. Současně však finanční úřady vykonávají vybranou působnost na celém území České republiky, kterou je provádění vyhledávací činnosti nebo kontrolních postupů při správě daní.

Finanční úřady se vnitřně základně člení do Sekce řízení úřadu a dále do sekcí nebo odborů jednotlivých územních pracovišť, které jsou v jeho územní působnosti. Samotná Sekce řízení se dle organizačního řádu (Organizační řád, 2023, s. 74) dále dělí na Odbor / Oddělení

provozního zabezpečení, Odbor metodiky a výkonu daní, Odbor kontroly zvláštních činností, Odbor / Oddělení daňové kontroly a analytiky (do 31. prosince 2022 nazvaný řízení rizik) a Oddělení evidence daní. Po dokončení transformace útvarů Generálního finančního ředitelství na výkon a podporu se předpokládá obdobná transformace i v rámci struktury finančních úřadů, zejména ve vztahu k Odboru metodiky a výkonu daní a oddělení, která jsou jeho součástí.

4.1.4 Územní pracoviště finančních úřadů

S ohledem na skutečnost, že finanční úřady vykonávají správu daní na poměrně rozsáhlém území, jsou z důvodu dostupnosti služeb veřejnosti zřizována územní pracoviště. Tato nejsou samostatným orgánem Finanční správy ČR, ale jsou nedílnou součástí finančního úřadu, v jehož územní působnosti se nachází. Územní pracoviště tedy nejednají samostatně, ale jsou pouze entitou, skrze niž jedná přímo správní úřad.

Jako každý jiný orgán Finanční správy ČR, i územní pracoviště se vnitřně člení od odborů či oddělení, a to registračních, vyměřovacích, kontrolních, majetkových daní, vymáhacích a provozního zabezpečení.

4.1.5 Specializovaný finanční úřad

Specifický finanční úřad vykonávající věcnou působnost na celém území České republiky, a to ve vztahu k vybraným daňovým subjektům. Těmi jsou dle ust. § 11 zákona o Finanční správě ČR (Zákon č. 456/2011 Sb.) právnické osoby založené za účelem podnikání, které dosáhly obratu více než 2 mld. Kč, banky, spořitelni a úvěrová družstva, pojišťovny, obhospodařovatel nebo administrátor investičního fondu, investiční fondy, penzijní společnosti, členové skupiny dle zákona o dani z přidané hodnoty, je-li alespoň jeden z členů skupiny některým z výše jmenovaných subjektů, a poplatníci daně z hazardních her pro účely správy této daně. Současně daný orgán má i další kompetence, např. dle ust. § 3 zákona o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen (Zákon č. 265/1991 Sb.) vykonává cenovou kontrolu.

Vzhledem k výkonu správy daní u specifických daňových subjektů je oproti běžným finančním úřadům i odlišně vnitřně strukturován, a to především s důrazem na odvětví daňových subjektů, jejichž správu vykonává. Organizačními útvary tak dle organizačního řádu (Organizační řád, 2023, s. 58) jsou Sekce metodiky a řízení, Sekce výkonu daní I, Sekce výkonu daní II, Sekce registrační a platebních povinností, Sekce nefiskálních agend,

Oddělení sekretariátu ředitele a Oddělení provozního zabezpečení. S ohledem na celorepublikovou působnost má Specializovaný finanční úřad rovněž zřízena územní pracoviště, která jsou zřízena mimo Prahu v sídlech územních krajů užívaných do vzniku samosprávných krajů.

Před vznikem Specializovaného finančního úřadu nebyl v tuzemské soustavě územních finančních orgánů obdobný typ správce daně, neboť někdejší finanční úřady si byly druhem spravovaných daňových subjektů relativně rovnocenné. Nicméně i přesto funkční základy takto nově vzniklého správce daně lze dovést v činnosti někdejších Oddělení specializované kontroly, která byla dislokována převážně v sídlech současných územních pracovišť Specializovaného finančního úřadu, jenž vykonávala daňové kontroly u daňových subjektů s vysokými obraty. Specializovaný finanční úřad tak navázal na jimi dříve vykonávanou činnost v kontrolní oblasti a rozšířil specializaci pracovníků nejen na daňovou kontrolu, ale i na ostatní činnosti při správě daní.

4.2 Funkční pojetí

Funkční pojetí je vnímáno jako soubor správních činností zajišťujících tvorbu materiálního základu poskytování veřejných statků (správa fiskální) a soubor správních činností zabezpečujících veřejnoprávní dohled (dozor) nad realizací finančních činností nefiskálního charakteru. Mrkývka a kol. (2004, s. 160 a 161) toto dále rozvíjí, že v rámci funkčního pojetí správy daně je nutné činnost správce daně chápat komplexně, tedy jako veškerou činnost v péči o příslušnou daň, která se uskutečňuje v rámci právem regulovaných i neregulovaných procesních postupů, z nichž některé se realizují v rámci daňového řízení, jako autoritativní externí aplikační procesy. Adresáti správy daní činí procesní postupy související s plněním povinností a se správou daně, které pak následně vyvolávají daňová řízení, resp. ovlivňují jejich průběh a výsledek. Podle toho, zda nositelé veřejné správy tuto činnost vykonávají jako svou základní kompetenci, lze za finanční správu v širším smyslu považovat veškerou činnost, která metodami a formami veřejné správy působí na materiální základ veřejného sektoru včetně dopadu na soukromý sektor. V užším smyslu se finanční správa omezuje na činnosti zejména dekoncentrovaných orgánů, do jejichž působnosti patří realizace výkonné moci při nakládání s veřejnými peněžními prostředky, čímž se finanční správa omezuje pouze na správu veřejných financí.

Ve funkčním pojetí se tedy jedná o soubor správních činností realizovaných při správě daní orgány Finanční správy ČR. Nicméně s tímto pojetím je bezprostředně spjata i její vymezení

v organizačním pojetí, jímž se označuje celá hierarchicky strukturovaná soustava příslušných státních orgánů, majících své uspořádání, odpovídající pravomoci a působnosti.

Před transformací proběhlo ze strany Světové banky posouzení tehdejšího stavu územních finančních orgánů a bylo navrhováno jednak vybudování funkční organizace se segmentací klientů, zjednodušení a racionalizování správy příjmů větší specializací a funkčním zaměřením, jednak posun zaměření od geografického k funkčnímu a optimalizaci sítě úřadů na regionální úrovni. Při vzniku orgánů Finanční správy ČR byla snaha tato doporučení reflektovat, což je patrné zejména na pojetí Specializovaného finančního úřadu.

V rámci Finanční správy ČR je obecně značný rozdíl v uspořádání mezi územními pracovišti, jenž mají charakter kontaktních orgánů fakticky realizujících výkon správy daní, a organizačně vyšších složek soustavy, jakými jsou finanční úřady, Odvolací finanční ředitelství či Generální finanční ředitelství. Územní pracoviště jsou vnitřně členěna do různých velkých organizačních útvarů dle druhu řízení či postupů, kterými se daný útvar převážně zabývá, tedy do útvarů registračních, které se zabývají řízením registračním, útvarů vyměřovacích, které se zabývají řízením nalézacím, útvarů kontrolních, které provádí kontrolní postupy, část z nich v rámci nalézacích řízení ve prospěch vyměřovacích útvarů, tj. např. prováděním vyhledávací činnosti, postupů k odstranění pochybností nebo daňových kontrol zahájených před samotným vyměřením daně, a útvarů vymáhacích, které se zabývají zajištěním daně a daňovou exekucí. Specifické jsou útvary majetkových daní, které se zabývají současně jak nalézacím řízením, tak i kontrolními postupy. Součástí jsou i útvary provozního zabezpečení, které vykonávají podpůrné činnosti zajišťující chod podatelny, pokladen, IT systémů, správu majetku, autoprovozu apod.

Oproti tomu vyšší organizační jednotky Finanční správy ČR se člení ne dle druhů řízení, ale především dle tematického zaměření. Metodické útvary jsou organizovány podle odborností, tj. převážně dle jednotlivých daní či oblastí činnosti, tedy útvary evidence daní, daňového procesu, přímých daní, nepřímých daní, majetkových daní, resp. s účinností od 1. ledna 2023 označované jako útvary ostatních agend. Stejně jako je tomu v případě útvarů majetkových daní v rámci územních pracovišť, i v rámci finančních úřadů jsou zařazeny útvary, které nemají zcela jednoznačné rozdělení na výkonné a metodické. Jde o útvary kontroly zvláštních činností (dotace), které zajišťují výkon kontrolní činnosti a současně obsahují i metodický prvek této agendy, a útvary daňové kontroly a analytiky, do 31. prosince 2022 označované jako útvary řízení rizik, které jsou na pomezí výkonných a metodických útvarů.

Obdobně je koncipována struktura Generálního finančního ředitelství a Odvolacího finančního ředitelství, jak lze dovodit již z kapitol 4.1.1 a 4.1.2.

Svou strukturou se částečně vymyká rovněž Specializovaný finanční úřad, jehož organizační struktura dle popisu v kapitole 4.1.5 rovněž sleduje funkční pojetí, neboť se standardně člení na útvary, které vykonávají komplexní správu daní nalézacího řízení vč. kontrolních postupů, přičemž tyto útvary jsou organizovány podle sektoru podnikání daňových subjektů, které spravují. Jsou zde tak útvary výkonu daní pro sektor výroby a služeb, pro finanční sektor, útvary kontroly daně z hazardu či cenové kontroly. Jen Sekce metodiky a řízení, obdoba sekcí řízení standardních finančních úřadů, je opět členěna dle metodických oblastí.

V neposlední řadě, jak již bylo uvedeno v kapitole 4.1.1, organizační struktura Generálního finančního ředitelství započala s účinností k 1. lednu 2023 transformaci, na kterou navázaly další organizační změny s účinností k 1. dubnu 2023, která se v případě jejího dovršení bude více podobat Specializovanému finančnímu úřadu, tj. organizační jednotky budou členěny zvlášť na metodické a zvlášť na výkonné prvky. Tento proces započal před několika lety v rámci tehdejší Sekce řízení rizik při správě daní, která byla částečně organizačně i funkčně přetvořena a v důsledku toho s účinností od 1. ledna 2020 přejmenována na Sekci daňové kontroly a analytiky, a po další fázi transformace s účinností od 1. ledna 2023 přejmenována na Sekci výkonu daní. Název by navozoval dokončení přeměny, nicméně v rámci tohoto organizačního celku jsou stále částečně metodické organizační jednotky, stejně tak jako v případě Sekce metodiky daní a Sekce správy daní, které i nadále obsahují útvary, jež se zabývají nejen metodikou, ale i výkonem daní. Organizační struktura podporující výkon činnosti a optimální využívání zdrojů je jedním z vrcholových cílů Strategie Finanční správy ČR, která je vypracována v souladu se Strategickým rámcem rozvoje veřejné správy České republiky. Nicméně změnu struktury z organizačního na funkční pojetí u správních úřadů velikosti a významu, jaký mají orgány Finanční správy ČR, je nutno činit postupně a s obezřetností, neboť nesmí dojít k paralyzování chodu ve vztahu k hlavnímu cíli, kterým je správa daní, potažmo zajištění plnění příjmové strany veřejných rozpočtů.

5 SHRUTÍ POZNATKŮ Z TEORETICKÉ ČÁSTI

Daně jsou nezbytnou součástí fungování moderní společnosti, neboť jsou zdrojem financování veřejných statků a služeb. Odrážejí též hodnoty a preference společnosti ohledně toho, jak by měly být rozděleny zdroje mezi jednotlivce a skupiny, umožňují státu provádět redistribuci příjmů mezi různými skupinami obyvatelstva, naplňovat sociálně-ekonomické potřeby občanů a podporovat hospodářský růst a stabilitu. Jsou tedy důležitým nástrojem hospodářské politiky státu.

Daně se rozlišují podle způsobu výběru (přímé nebo nepřímé), objektu zdanění (příjem, spotřeba, majetek), předmětu zdanění či sazbou daně (progresivní, proporcionální, regresivní). Každý druh daně má své výhody a nevýhody z hlediska spravedlnosti, efektivity a administrativní náročnosti.

Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení výše daní a zabezpečení jejich úhrady. Skládá se z jednotlivých řízení a postupů, z nichž nejvýznamnějším skupinou jsou daňová řízení, což je soubor pravidel a postupů, které upravují vztahy mezi správcem daně a daňovým subjektem při stanovování, vybírání a vymáhání daně. Daňový subjekt má povinnost spolupracovat se správcem daně, poskytovat mu potřebné informace, prokazovat výši jím tvrzené daně a tuto včas uhradit. Správce daně má povinnost vést řízení objektivně, nestranně a rychle, respektovat práva daňového subjektu na ochranu jeho osobnosti i majetku a používat adekvátní prostředky ke zjištění skutečného stavu věci.

Tuzemskou správu daní zajišťuje několik různých orgánů, z nichž nejvýznamnější je Finanční správa ČR, která je podřízena Ministerstvu financí ČR. Skládá se z Generálního finančního ředitelství, Odvolacího finančního ředitelství, 14 finančních úřadů a Specializovaného finančního úřadu.

V případě, že daňový subjekt řádně a včas nesplní svou daňovou povinnost, může správce daně daňový nedoplatek vymáhat daňovou exekucí, zabezpečit jeho vymáhání prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit do veřejné dražby. Vymáháním se též podporuje rovnost mezi daňovými subjekty a snižuje se konkurenční nerovnováha mezi subjekty na trhu.

Daňová exekuce je jedním ze způsobů vymáhání daňových nedoplatků, což jsou částky daně a jejího příslušenství, které nebyly do dne splatnosti uhrazeny. Daňovou exekucí nařizuje správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován. Správce daně může daňovou exekuci provést sám nebo prostřednictvím soudního exekutora, přičemž při volbě způsobu vymáhání

musí dbát na to, aby náklady na vymáhání nebyly ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku. Podmínkou pro zahájení daňové exekuce je existence vykonatelného exekučního titulu, kterým může být například výkaz nedoplatků sestavený z evidence daní nebo vykonatelné rozhodnutí o uložení peněžitého plnění. Daňovou exekuci lze provést různými způsoby, například srážkami ze mzdy, příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, příkázáním jiné peněžité pohledávky, postižením jiných majetkových práv nebo zpeněžením movitých a nemovitých věcí. Před zahájením daňové exekuce musí správce daně vyzvat daňového dlužníka k dobrovolnému zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Pokud to není možné nebo účelné, může správce daně přikročit k daňové exekuci bez předchozí výzvy. Daňovou exekuci lze zastavit nebo odložit za určitých podmínek, například pokud daňový dlužník zaplatí celý nedoplatek nebo je správcem daně rozhodnuto o posečkání nebo rozložení její úhrady na splátky.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 VÝZNAM FINANČNÍ SPRÁVY ČR

Státní rozpočet je centralizovaný peněžní fond, jehož prostřednictvím se zajišťuje plnění funkcí státu. Inkaso státního rozpočtu je pak proces, kterým se zajišťuje výběr příjmů z různých zdrojů, přičemž nejvýznamnějším zdrojem jsou daňové příjmy. Jak se daňové příjmy podílejí na inkasu státního rozpočtu vyplývá z údajů v tabulce 1, přičemž jako hodnotící období bylo zvoleno období od roku 2013, což odpovídá existenci orgánů Finanční správy ČR a Celní správy ČR v současné podobě.

Tabulka 1 Příjmy státního rozpočtu (Odbor státního rozpočtu MFČR, 2023)

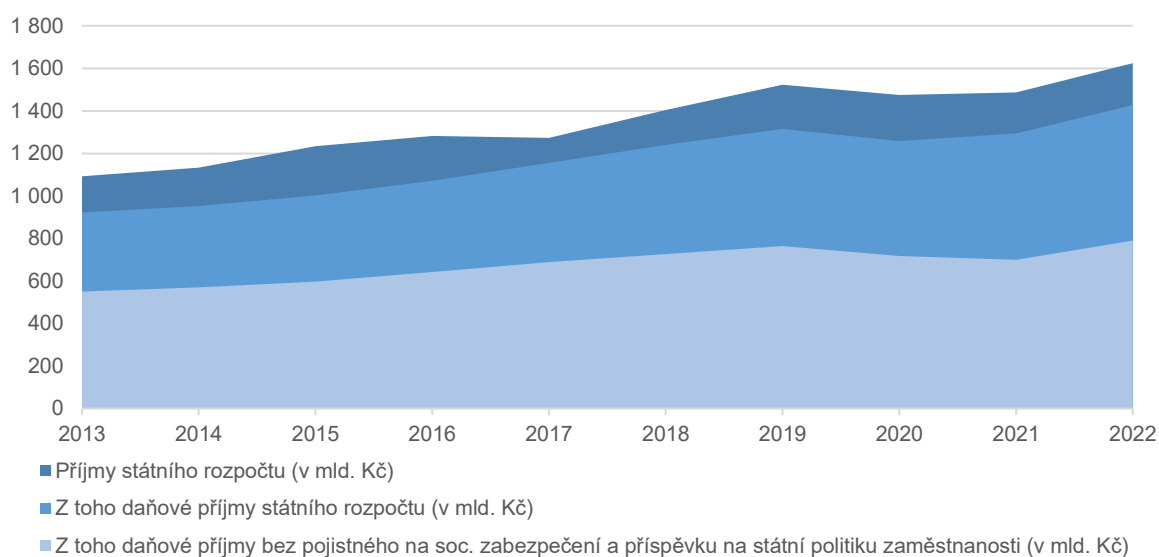
Rok:	Celkové příjmy státního rozpočtu v mld. Kč:	Daňové příjmy státního rozpočtu v mld. Kč:	Podíl na celkových příjmech	Daňové příjmy bez pojistného na soc. zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti v mld. Kč:	Podíl na celkových příjmech	Podíl na daňových příjmech
2022:	1 624,41	1 427,35	87,87 %	790,18	48,64 %	55,36 %
2021:	1 487,24	1 294,91	87,07 %	699,99	47,07 %	54,06 %
2020:	1 475,48	1 258,74	85,31 %	718,22	48,68 %	57,06 %
2019:	1 523,22	1 315,71	86,38 %	764,00	50,16 %	58,07 %
2018:	1 403,92	1 240,37	88,35 %	727,06	51,79 %	58,62 %
2017:	1 273,64	1 155,61	90,73 %	689,36	54,13 %	59,65 %
2016:	1 281,62	1 071,49	83,60 %	643,02	50,17 %	60,01 %
2015:	1 234,52	1 002,13	81,18 %	597,36	48,39 %	59,61 %
2014:	1 133,83	952,52	84,01 %	569,59	50,24 %	59,80 %
2013:	1 091,86	922,40	84,48 %	550,22	50,39 %	59,65 %
Celkem:	13 529,74	11 641,23	86,04 %	6 749,00	49,88 %	57,97 %

Výše inkasa ovlivňuje hospodaření státu a schopnost plnit jeho funkce. Inkaso je proměnlivé v čase, je ovlivněno množstvím faktorů, zejména hospodářskou situací, sezónními vlivy, legislativními změnami a politickými rozhodnutími. Je rovněž významným ukazatelem stavu veřejných financí i ekonomiky jako celku, což je patrné z výše uvedených údajů, kdy dopad pandemie SARS-CoV-2 v letech 2020 a 2021 narušil stabilní růst inkasa státního rozpočtu, a naopak zapříčinil jeho výrazný propad.

Z údajů lze rovněž dovodit, že podíl daňových příjmů na celkovém inkasu státního rozpočtu dlouhodobě dosahuje téměř 90 %, neustále se tedy zvyšuje význam daňových příjmů pro zajištění chodu státu jako celku. Dle druhového členění se do kategorie daňových příjmů zahrnují rovněž příjmy z pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, což je však specifická skupina příjmů státního rozpočtu. Jsou totiž zdrojem financování sociálního zabezpečení v případě stáří, invalidity, nezaměstnanosti či nemoci,

rovněž i rozpočtových výdajů na orgány zabezpečujících jejich administraci. Takto vybrané finanční prostředky jsou účelově vázány, nelze je využít pro výdaje na jiné než uvedené funkce, nemohou tedy být zdrojem např. pro investice do veřejné infrastruktury, vzdělávacího systému, výzkumu, vývoje nebo jiných pro rozvoj společnosti významných oblastí. Proto jsou v tabulkách a grafech této kapitoly vyčleněny samostatně i údaje o daňových příjmech bez těchto specifických odvodů a zohledněn jejich faktický vliv na státní rozpočet jako celek.

Graf 1 Příjmy státního rozpočtu (Odbor státního rozpočtu MFČR, 2023)



Příjmy státního rozpočtu za totožné období po vynětí příjmů z pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti jsou uvedeny v tabulce 2.

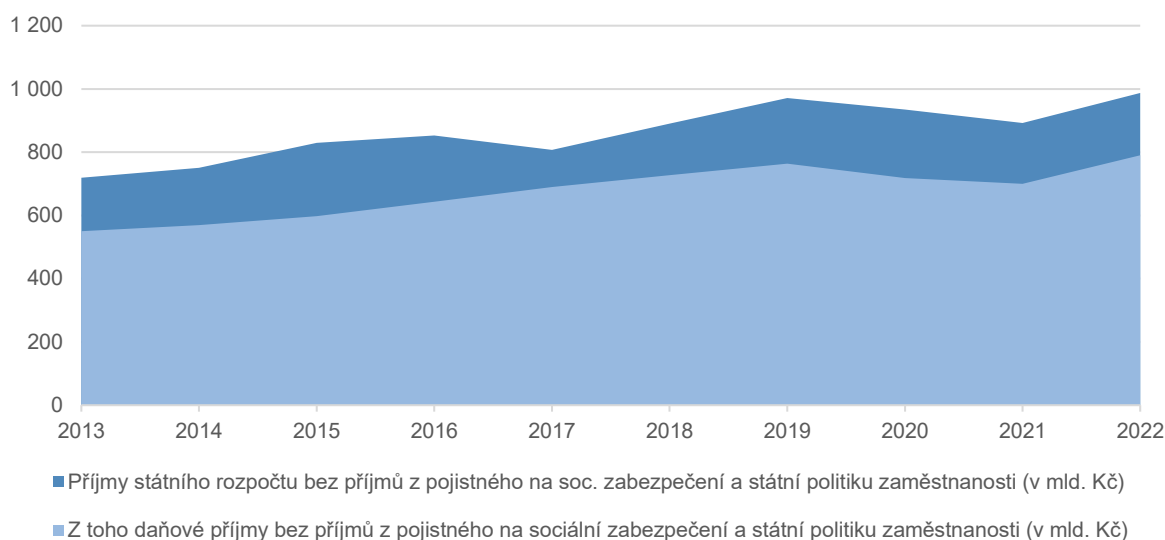
Tabulka 2 Příjmy státního rozpočtu bez příjmů z pojistného na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti (Odbor státního rozpočtu MFČR, 2023)

Rok:	Příjmy státního rozpočtu bez příjmů z pojistného na soc. zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti v mld. Kč:	Z toho daňové příjmy bez příjmů z pojistného na soc. zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti v mld. Kč:	Podíl daňových příjmů bez příjmů z pojistného na celkových příjmech státního rozpočtu bez příjmů z pojistného:
2022:	987,24	790,18	80,04 %
2021:	892,32	699,99	78,45 %
2020:	934,96	718,22	76,82 %
2019:	971,51	764,00	78,64 %
2018:	890,61	727,06	81,64 %
2017:	807,39	689,36	85,38 %
2016:	853,15	643,02	75,37 %
2015:	829,75	597,36	71,99 %
2014:	750,90	569,59	75,85 %

Rok:	Příjmy státního rozpočtu bez příjmů z pojistného na soc. zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti v mld. Kč:	Z toho daňové příjmy bez příjmů z pojistného na soc. zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti v mld. Kč:	Podíl daňových příjmů bez příjmů z pojistného na celkových příjmech státního rozpočtu bez příjmů z pojistného:
2013:	719,68	550,22	76,45 %
Celkem:	8 637,51	6 749,00	78,14 %

Z údajů v tabulce 2 je zřejmé, že po vynětí příjmů z pojistného na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti dosahují daňové příjmy dlouhodobě téměř 80 % všech příjmů státního rozpočtu, z čehož je zřejmý nejen význam tohoto zdroje pro inkaso veřejných rozpočtů, ale rovněž i význam orgánů správy daní pro funkčnost státu jako takového. Tento poměr je zřetelný z grafu 2.

Graf 2 Příjmy státního rozpočtu bez příjmů z pojistného na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti (Odbor státního rozpočtu MFČR, 2023)



Z grafu je patrná vazba, kdy celkové příjmy státního rozpočtu stoupají či klesají téměř se stejnou měrou jako je tomu u daňových příjmů po vynětí odvodů na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti. Z grafu lze dovodit i průběh hospodářského cyklu, resp. dopadů pandemie SARS-CoV-2, kdy je v letech 2020 a 2021 zřetelný pokles inkasa státního rozpočtu, a to v důsledku téměř totožného propadu inkasa daňových příjmů. Nedaňové příjmy tak mají i v období propadu daňových příjmů na celkové inkaso státního rozpočtu jen zanedbatelný vliv.

V teoretické části práce je uvedeno, že orgány Finanční správy ČR jsou celkovou výší daňových příjmů vybraných a odvedených do veřejných rozpočtů nejvýznamnější soustavou orgánů zabezpečujících správu daní. Z údajů poskytnutých Odborem státního rozpočtu

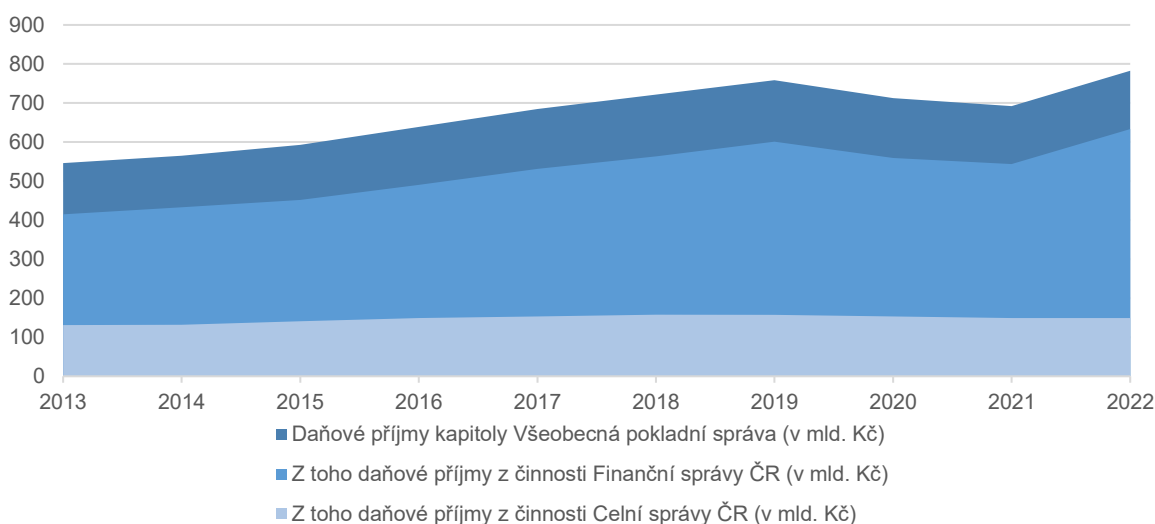
Ministerstva financí ČR, které jsou shrnuty v tabulce 3, je ze srovnání celkových daňových příjmů zahrnutých ve státním rozpočtu v kapitole Všeobecná pokladní správa a daňových příjmů zajištěných činností Finanční správy ČR zřejmé, že v dlouhodobém průměru tento orgán státní správy zajišťuje podíl téměř 78 % na celkových daňových příjmech státního rozpočtu, byť tato kapitola nezahrnuje veškeré příjmy generované správci daně.

Tabulka 3 Daňové příjmy kapitoly Všeobecná pokladní správa v členění na příjmy z činnosti FSČR a CSČR (Odbor státního rozpočtu MFČR, 2023)

Rok:	Daňové příjmy kapitoly Všeobecná pokladní správa (v mld. Kč):	Z toho daňové příjmy z činnosti Finanční správy ČR (v mld. Kč):	Podíl	Z toho daňové příjmy z činnosti Celní správy ČR (v mld. Kč):	Podíl
2022:	782,57	633,26	80,92 %	149,31	19,08 %
2021:	692,07	543,25	78,50 %	148,82	21,50 %
2020:	712,39	559,18	78,49 %	153,21	21,51 %
2019:	758,17	600,87	79,25 %	157,30	20,75 %
2018:	721,44	563,62	78,12 %	157,82	21,88 %
2017:	684,59	531,53	77,64 %	153,06	22,36 %
2016:	638,91	489,99	76,69 %	148,92	23,31 %
2015:	593,20	451,79	76,16 %	141,41	23,84 %
2014:	565,29	432,97	76,59 %	132,32	23,41 %
2013:	545,67	414,61	75,98 %	131,06	24,02 %
Celkem:	6 694,30	5 221,07	77,99 %	1 473,23	22,01 %

Grafické znázornění poměru daňových příjmů státního rozpočtu, příjmů z činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR je v grafu 3.

Graf 3 Daňové příjmy kapitoly Všeobecná pokladní správa v členění na příjmy z činnosti FSČR a CSČR (Odbor státního rozpočtu MFČR, 2023)



Z grafu jsou patrné z pohledu státního rozpočtu relativně konstantní příjmy zajišťované Celní správou ČR, které nevykazují výrazné meziroční odchylky. Nicméně je rovněž zřejmé, že převážná většina daňových příjmů státního rozpočtu je zajišťována orgány Finanční správy ČR a rovněž je patrný i dopad jakéhokoliv výpadku ve výběru tímto správcem daně, neboť dojde k odpovídajícímu poklesu celkových daňových příjmů, a tím inkasa státního rozpočtu jako celku. Je to seznamné v letech 2020 a 2021, kdy v důsledku pandemie SARS-CoV-2 došlo ke zřetelnému poklesu inkasa příjmů zajišťovaných Finanční správou ČR. Spravuje totiž mimo jiné daň z přidané hodnoty a daně z příjmů, které jsou nejvíce citlivé na hospodářský cyklus a jakékoliv jeho výkyvy, oproti Celní správou ČR spravovaným selektivním daním ze spotřeby, jako jsou daně z minerálních olejů, alkoholu či tabákových výrobků, jenž vykazují vyšší odolnost a jejichž spotřeba se vlivem hospodářského cyklu až tak nemění.

Orgány Finanční správy ČR však nejsou jen základním zdrojem příjmů státního rozpočtu, ale jak bylo uvedeno v teoretické části, finanční prostředky vybrané činností této soustavy orgánů se prostřednictvím rozpočtového určení daní dělí do více úrovní veřejných rozpočtů, např. i rozpočtů územních samospráv, kde jsou nejvýznamnějším zdrojem příjmové části. V souvislosti s financováním obcí rovněž nelze nezmínit skutečnost, že orgány Finanční správy ČR zajišťují komplexní správu daně z nemovitých věcí, kdy výnos této daně je výlučně příjmem obecních rozpočtů, nicméně náklady na správu této daně jsou v plném rozsahu financovány ze státního rozpočtu.

Na základě uvedeného tak lze konstatovat, že se v případě Finanční správy ČR jedná o jeden ze základních orgánů veřejné správy, bez nějž by stát jako takový nebyl schopen plnit své funkce, neboť její role při zajištění zdrojů financování veřejných statků je nezastupitelná.

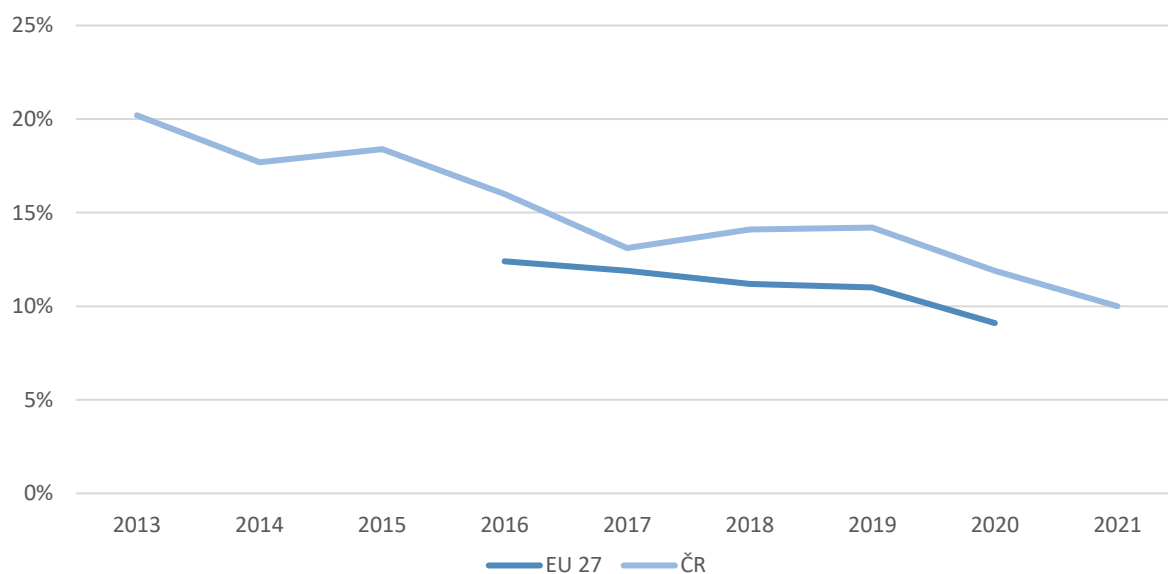
Nicméně údaje uvedené v tabulkách a grafech 1 až 3 však zahrnují pouze příjmy, tj. neobsahují daň, která byla sice stanovena, ale nebyla vybrána (tato je předmětem kapitoly deváté) a rovněž daň, která nebyla ani stanovena, neboť v rámci tzv. šedé ekonomiky nebylo možné ji podchytit. Ve vztahu k dani z přidané hodnoty je Evropskou komisí každoročně vyčíslena daňová mezera jak za jednotlivé členské státy, tak i za Evropskou unii jako celek. Daňovou mezerou se přitom chápe rozdíl mezi teoretickým daňovým výnosem, který by stát získal za předpokladu plného dodržování daňových předpisů, a skutečným daňovým výnosem, který stát vybere. Daňová mezera je předmětem tabulky 4.

Tabulka 4 Odhad daňové mezery DPH (VAT Gap in the EU – Report 2022)

	2013:	2014:	2015:	2016:	2017:	2018:	2019:	2020:	2021:
EU 27:	---	---	---	12,4 %	11,9 %	11,2 %	11,0 %	9,1 %	---
ČR:	20,2 %	17,7 %	18,4 %	16,0 %	13,1 %	14,1 %	14,2 %	11,9 %	10,0 %

Odhad pro rok 2021 je méně přesný než pro předchozí období, neboť vychází ze zjednodušené metodiky a větší měrou agregovaných údajů, je proto pravděpodobné, že jakmile budou k dispozici úplné údaje, dojde k určité revizi. Údaje za Evropskou unii nejsou v tabulce a navazujícím grafu zachycena za všechna období, neboť za rok 2021 je již daňová mezera vyčíslována bez Velké Británie, která k počátku daného roku vystoupila z Evropské unie, nicméně údaje bez tohoto členského státu byly zpětně vyčísleny jen do roku 2016 a za předchozí období již nebyly revidovány. Grafické srovnání údajů České republiky s dostupnými daty za Evropskou unii bez údajů za Velkou Británii je obsahem grafu 4.

Graf 4 Odhad daňové mezery DPH (VAT Gap in the EU – Report)



Z grafu je patrný žádoucí sestupný trend nejen hodnoty za Evropskou unii jako celek, ale i za Českou republiku. Nicméně i predikovaná hodnota za rok 2021 ve výši 10 % je poměrně vysoká, a to nejen ve srovnání s většinou původních členských států Evropské unie, ale i ve srovnání s jinými státy tzv. východního bloku, jakými jsou Chorvatsko, Maďarsko a Polsko, které za rok 2020 vykazují nižší daňovou mezera než Česká republika (predikce na rok 2021 je k dispozici prozatím jen pro některé státy). Daňová mezera České republiky je vyšší i ve srovnání s Estonskem a Lotyšskem coby postsovětskými státy.

Na výši daňové mezery má vliv nejen platná legislativa, ale i efektivita činnosti orgánů správců daně, potažmo Finanční správy ČR. Snižování daňové mezery je hlavním úkolem útvarů kontrolních, nicméně stanovením daně činnost správce daně při snaze eliminovat daňovou mezeru nekončí, neboť takto stanovenou daň je nutné i vybrat. Tato činnost je primárně předmětem útvarů vymáhacích, jak již bylo uvedeno v teoretické části. Některé důvody, proč stanovená daň není vybrána v plné výši, jsou shrnuty v následující kapitole.

7 FAKTORY SNIŽUJÍCÍ EFEKTIVITU VYMÁHÁNÍ

Aby stát mohl plnit funkce, ke kterým je předurčen, je nutné daně nejen správně zjistit a stanovit, ale i zabezpečit ze strany daňových subjektů jejich úhradu. Vymáhání je tak poslední fází daňového procesu. Z uvedeného lze dovodit, že na rozdíl od předešlých fází daňového procesu nemusí nutně nastat vždy, nýbrž jen za situace, pokud je daň stanovená v kladné výši a tato není ze strany daňového subjektu uhrazena dobrovolně.

Vymáhání pohledávek za daňovými dlužníky je poměrně složitý proces, přičemž faktory snižující jeho efektivitu jsou různé a jsou odvislé jak od konkrétní situace daňového dlužníka, tak i správce daně. Přestože zákonná úprava umožňuje správci daně poměrně rozsáhlé možnosti, existuje i množství příčin, které mají vliv na vznik daňových nedoplatků a jejich výši, přičemž některé z nich není možné ze strany správce daně ovlivnit.

7.1 Obecné příčiny

Mezi základní obecné faktory spojené se schopností daňových subjektů hradit jim stanovené daně lze zahrnout hospodářský cyklus, neboť výše daňových nedoplatků je ovlivněna střídáním fází růstu a poklesu ekonomické aktivity. V období růstu se příjem daňových subjektů zvyšuje, roste tak jejich schopnost hradit daně a snižuje se motivace k daňovým únikům. Naopak v období hospodářského poklesu se příjem daňových subjektů snižuje, jejich schopnost platit daně klesá a zvyšuje se motivace k daňovým únikům. V důsledku toho se v období hospodářského růstu obvykle snižuje hodnota daňových nedoplatků a v období hospodářského poklesu se naopak zpravidla zvyšuje. Současně v období hospodářského poklesu dochází k vyšší míře druhotné platební neschopnosti, tedy neúmyslnému vzniku daňových nedoplatků. Jde se o faktory, které správce daně fakticky nemůže ovlivňovat, snad s výjimkou větší přístupnosti využívat institut posečkání daně či rozložení její úhrady na splátky.

7.2 Příčiny na straně daňových subjektů

Dle Finanční správy ČR (Výroční zpráva, 2021) lze mezi základní příčiny nedobytnosti daňových pohledávek ze strany daňových dlužníků řadit zejména následující faktory.

- Nemajetnost a předluženost dlužníků.
- Nemožnost dohledání majetku dlužníků.
- Při úmrtí dlužníka předluženost dědictví.

- Zánik daňového subjektu bez právního nástupce.
- Vysoký počet právnických osob, které se dostávají do likvidace.
- Účelové převody majetku daňových subjektů na jiné osoby ještě před vznikem nedoplatku, přičemž řada těchto subjektů je nekontaktních a bez příjmů.
- Vykazování fiktivní ekonomické činnosti právnických osob, které nevlastní žádný majetek apod.
- Doměření daně daňovým subjektům, které jsou již bez majetku nebo v úpadku.
- Podvodné jednání daňových subjektů s cílem získat majetkový prospěch.
- Výše nedobytných pohledávek je v poměrně velké míře ovlivňována daňovými nedoplatky uplatněnými v konkursních a insolvenčních řízeních a nedoplatky právnických osob v likvidaci (dlouhá doba jejich trvání a poměrně nízká výtěžnost pro správce daně).
- Častá změna zaměstnání (zejména při provádění srážek ze mzdy).
- Zakládání nových obchodních korporací daňovými dlužníky.
- Nekontaktní daňové subjekty, a to zejména subjekty bez reálného sídla, resp. se sídlem, kde je na jedné adrese registrováno množství dalších subjektů. Nekontaktní jsou také fyzické osoby, přihlášené k pobytu na adrese ohlašovny nebo na adrese sídla zvláštní matriky.

7.3 Příčiny na straně správce daně

Nicméně mezi příčiny vzniku nedobytných daňových pohledávek lze shledat i faktory na straně Finanční správy ČR, potažmo orgánů veřejné moci obecně.

- Nedostatečné prostředky a kapacity orgánů veřejné moci pro efektivní vymáhání pohledávek, zejména pokud se jedná o velký počet malých pohledávek nebo o složité případy. Základním faktorem ovlivňujícím úspěšnost vymáhání nedoplatků na straně správce daně lze uvést především pracovníky vymáhacích útvarů, a to zejména jejich počet a s tím související zatížení počtem daňových subjektů, u kterých je vedena daňová exekuce. Což lze dovodit i agregovaných údajů uvedených v kapitole deváté.
- Roztříštěnost vymáhání na více správců daně. Jedná se zejména o stav, kdy daňový dlužník má pohledávky vůči vícero správcům daně, tj. nejen vůči orgánům Finanční

správy ČR, ale rovněž i orgánům Celní správy ČR, případně i vůči jiným orgánům zajišťující výběr zákonem uložených odvodů, např. České správě sociálního zabezpečení či zdravotním pojišťovně. Dochází tak v rámci vymáhání k duplicitně prováděným úkonům vícero orgány, přičemž každý vymáhá jen část celkového nedoplatku vůči veřejným rozpočtům a současně k nedostatečné spolupráci mezi orgány veřejné moci, které se na vymáhání podílejí. Částečně se daný problém odstranil koncentrací obecného vymáhání u Celní správy ČR, která zajišťuje vymáhání nejen nedoplatků vůči tomuto orgánu, ale v rámci tzv. dělené správy obecně i vůči jiným správcům daně, resp. poplatků. V minulosti byl záměr více optimalizovat výběr zřízením Jednotného inkasního místa, které mělo integrovat Finanční správu ČR, Celní správu ČR a koncentrovat výběr jimi spravovaných odvodů a odvodů spravovaných Českou správou sociálního zabezpečení, nicméně nedošlo k jeho realizaci.

- Rychlost reakce správce daně. Jedná se o faktor, který není zcela v moci správce daně, neboť vychází jednak z časového harmonogramu vzniku daňového nedoplatku, jednak z procesů nastavených legislativou a judikaturou. Daňová exekuce je poslední fází správy daní, předchází jí stanovení daně, kterému obvykle ještě předchází podání daňového tvrzení. Při vzniku daňového nedoplatku dochází k jeho administrativnímu předání do vymáhání, následuje vyrozumění daňového dlužníka o nedoplatku. Již z tohoto sledu procesních kroků je zřejmé, že než správce daně začne fakticky vymáhat daňový nedoplatek, má daňový dlužník dostatečný časový prostor, aby na tuto situaci reagoval s předstihem, např. i vyvedením majetku. Stejně tak v případě, kdy správce daně zjišťuje okolnosti, zda nemá využít institutu zajišťovacího příkazu pro zajištění doposud nestanovené nebo nesplacené daně. Správce daně mimo jiné posuzuje majetkovou nedostatečnost daňového subjektu a změnu charakteru jeho chování, resp. změnu v rozsahu majetku. Tyto informace čerpá jednak z daňových tvrzení daného daňového subjektu, jednak z registrů. V obou případech se jedná o informační zdroje, které v danou chvíli již zachycují minulost. V případě účetních výkazů jsou tyto podávány zpravidla jednou ročně spolu s priznáními k dani z příjmů, v okamžiku jejich podání správci daně tak jsou již několik měsíců neaktuální. V případě informací z katastru nemovitostí, registru vozidel, lodí, letadel či centrálního depozitáře cenných papírů, pokud dojde k zaznamenání změny v daném majetku, jedná se většinou o změnu realizovanou potenciálním daňovým dlužníkem souhrnně, správce daně se tak o těchto skutečnostech dozví ex post a v okamžiku, kdy zahájí daňovou exekuci, je daňový dlužník již nemajetný.

8 DOPOSUD REALIZOVANÁ OPTIMALIZAČNÍ OPATŘENÍ

Návrhovou část této práce nelze vnímat izolovaně, ale v kontextu souboru již realizovaných legislativních či organizačních změn, jejichž záměrem je zefektivnění správy daní, tedy i vymáhání daňových nedoplatků.

Finanční správa ČR jako každá jiná velká organizace veřejného i soukromého sektoru prochází v rámci své existence kontinuálním vývojem a změnami, které reagují mimo jiné na celospolečenské nebo legislativní změny. Změny jsou nevyhnutelnou součástí vývoje a je nezbytná průběžná adaptace, aby byla zachována stabilita daňového systému. Dochází proto k nepřetržité optimalizaci procesů, struktur a systémů s cílem snížit náklady na správu daní, detekovat daňové úniky a uskutečňovat prevenci jejich vzniku, a tím zvýšit inkaso veřejných rozpočtů. V minulosti tak došlo k realizaci většího počtu opatření směřujících k optimalizaci činnosti, od těch nejvýznamnějších až po běžné korekce vnitřní struktury či procesů na základě analyzování dosavadního stavu.

Tato část práce shrnuje převážně opatření, která byla realizována v období od 1. ledna 2013, tedy od vzniku orgánů Finanční správy ČR, neboť samotná transformace někdejších územních finančních orgánů na nově vzniklé orgány Finanční správy ČR byla nejvýznamnějším optimalizačním opatřením od vzniku novodobé struktury správy daní, tedy od 1. ledna 1991. Důvodová zpráva k zákonu o Finanční správě ČR (Důvodová zpráva, s. 13) k tomuto uvádí, že se dřívější systém územních finančních orgánů za dobu své existence do značné míry osvědčil a splnil požadavky na něj při jeho vzniku kladené a je proto možné jej v zásadě označit za vyhovující době, ve které působil. Nicméně přirozeným vývojem společnosti, změnou administrativní struktury státu a s ní související změnou struktury orgánů veřejné správy a navyšování nároků kladených na činnost územních finančních orgánů postupně vedly k zastarávání tohoto konceptu a nutnosti vytvořit nový.

Důvodová zpráva k zákonu o Finanční správě ČR (Důvodová zpráva, s. 15) ve vazbě na v té době navrhované zřízení této nové soustavy orgánů konstatuje, že v průběhu roku 2008 proběhlo ze strany Světové banky posouzení tehdejšího stavu územních finančních orgánů, na základě něhož byl vypracován materiál nazvaný „Zpráva o vizi a strategii pro integrovanou správu příjmů“. Ten se zabýval některými otázkami modernizace tehdejší soustavy správy daní. Návrhy zahrnovaly jednak snížení počtu finančních úřadů a vybudování funkční organizace se segmentací klientů, jednak zjednodušení a racionalizování správy příjmů větší specializací a funkčním zaměřením. V neposlední řadě

navrhoval posun zaměření od geografického k funkčnímu a optimalizaci sítě úřadů na regionální úrovni.

Důvodová zpráva k zákonu o Finanční správě ČR (Důvodová zpráva, s. 14) dále uvádí, že je v rámci vnitřní efektivity žádoucí, aby soustava nově vznikajících orgánů Finanční správy ČR mohla určovat svou vnitřní strukturu, funkční organizaci a alokaci zdrojů s důrazem na větší centralizaci a specializaci výkonu správy daní. Dalším důvodem návrhu vzniku nové struktury orgánů byl záměr na vytvoření efektivního centrálního systému hospodaření s majetkem státu, řízení lidských zdrojů, zajištění rozvoje vzdělávání zaměstnanců a efektivního využívání informačních technologií.

Jednotlivá doposud uskutečněná opatření ke zvýšení efektivity činnosti charakterizovaná v následujících kapitolách jsou řazena převážně chronologicky tak, jak byla realizována.

8.1 Generální finanční ředitelství

Vznik Generálního finančního ředitelství předcházel vzniku Finanční správy ČR jako celku, neboť zásadní transformace je nutné realizovat postupně. K 1. lednu 2011 tak byly nejprve organizační útvary někdejšího tzv. Ústředního finančního a daňového ředitelství, které byly integrované součástí Ministerstva financí ČR, vyčleněny do nově vzniklého Generálního finančního ředitelství. Jeho vznikem došlo ke zvýšení nezávislosti a transparentnosti tehdejší soustavy územních finančních orgánů, neboť vyčleněním vznikla relativně autonomní soustava orgánů, byť nadále v působnosti Ministerstva financí ČR, které je ústředním orgánem státní správy mimo jiné pro oblast daní, poplatků a cel. Rovněž tím vznikla jediná účetní jednotka pro celou tehdejší soustavu územních finančních orgánů, a to namísto osmi dosavadních, kterými bylo každé z tehdejších finančních ředitelství dislokovaných v sídlech územních krajů užívaných do vzniku samosprávných krajů.

Struktura Generálního finančního ředitelství za dobu existence doznala převážně jen dílčích změn, většinou reagujících na změnu legislativy či nově svěřené pravomoci, např. v souvislosti se vznikem kontrolních hlášení, vznikem a po několika letech opět zánikem elektronické evidence tržeb, kdy vznikaly útvary tyto agendy zajišťující, eventuálně u jiných útvarů organizačními změnami docházelo ke změnám v nadřízenosti a podřízenosti. V ojedinělých případech došlo k přejmenování, jako tomu bylo u Sekce řízení rizik při správě daní na Sekci daňové kontroly a analytiky, nicméně bez významnějších kompetenčních změn.

Výrazným zásahem do dosavadního vnímání struktury je až změna započatá začátkem roku 2023, kdy Sekce daňové kontroly a analytiky byla přejmenována na Sekci výkonu daní, kromě dosavadních útvarů převzala i část útvarů z jiných sekcí, Sekce právní byla zrušena a zbývající část jejích útvarů byla přesunuta převážně do podřízenosti Sekce metodiky, která byla přejmenována na Sekci metodické podpory daní. Následně došlo s účinností k 1. dubnu 2023 k další fázi, kdy vznikla Sekce správy daní, která převzala část útvarů Sekce metodické podpory, jež byla přejmenována na Sekci metodiky daní. Přestože nedošlo k výrazným funkčním změnám, je z nich zřejmé, že bylo započato redefinování organizační struktury, hierarchie pracovních pozic a počty pracovníků na ně vyčleněných, kdy je záměr přejít na cílovou strukturu jednoho místa řízení výkonu správy daní a druhého řídicího metodickou podporu tohoto výkonu, potažmo další sekcí podpory, a to IT, ekonomiky, personální. Jak již bylo uvedeno výše, zásadní změny u natolik významné organizace je nutné činit postupně, nicméně již tyto počáteční změny naznačují směr dalšího organizačního vývoje, kdy v Sekci metodiky daní a Sekci správy daní se v současnosti nadále nachází i výkonné složky a pro změnu po přesunu části útvarů ze zrušené Sekce právní se v nynější Sekci výkonu daní nachází i jejich metodické složky. Další fází tak zjevně bude rozdělení těchto útvarů na jejich metodické a výkonné části a jejich přesuny pod příslušné sekce. Je rovněž zřejmé, že po redefinování organizační a funkční struktury Generálního finančního ředitelství se tyto změny analogicky promítnou ve strukturách finančních úřadů, které prozatím zachovávají původní strukturu.

8.2 Specializovaný finanční úřad

Stejně jako Generální finanční ředitelství, i vznik Specializovaného finančního úřadu předcházela vzniku Finanční správy ČR jako celku. Vznikl k 1. lednu 2012, tedy rok po vzniku Generálního finančního ředitelství a rok před transformací územních finančních orgánů do Finanční správy ČR. Cílem vzniku Specializovaného finančního úřadu byla snaha zlepšit správu daní u velkých a specifických daňových subjektů, které mají vysoký obrat nebo provozují složité finanční činnosti, neboť řízení a postupy u nich při správě daní vykonávané jsou náročné časově i odborně. Při vzniku Specializovaného finančního úřadu se vycházelo i ze zkušeností v zahraničí, neboť v rámci Finanční správy SR již dlouhodobě existoval Daňový úřad pro vybrané daňové subjekty. Došlo proto k vyčlenění vybraných pracovníků, jejich specializování a soustředění do útvarů vyznačujících se odpovídající odborností. Specializovaný finanční úřad má působnost po celé České republice a převzetím správy těchto specifických daňových subjektů z působnosti běžných finančních úřadů

jednak kapacitně odlehčil ostatním správcům daně, jednak zajistil správu pracovníky, kteří jsou specializováni na daný sektor ekonomiky, což přináší vyšší odbornost při postupech a řízeních vedených správcem daně.

8.3 Odvolací finanční ředitelství

Odvolací finanční ředitelství vzniklo současně se vznikem Finanční správy ČR, tj. k 1. lednu 2013. Jeho hlavní náplní je přezkoumávat a rozhodovat o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů v oblasti daní a dalších příjmů státního rozpočtu. Důvody vzniku Odvolacího finančního ředitelství spočívaly v potřebě zefektivnit a zjednodušit proces řešení odvolání proti rozhodnutím finančních úřadů a sjednocení rozhodovací praxe. Před rokem 2013 byla tato pravomoc svěřena osmi regionálním finančním ředitelstvím dislokovaných v sídlech územních krajů užívaných do vzniku samosprávných krajů, která měla různou kapacitu a rozhodovací praxi. Tento systém byl kritizován pro nejednotnost rozhodování a zřízení jediného odvolacího orgánu zajistilo vyváženější rozhodování v odvolacích řízeních.

8.4 Finanční úřady

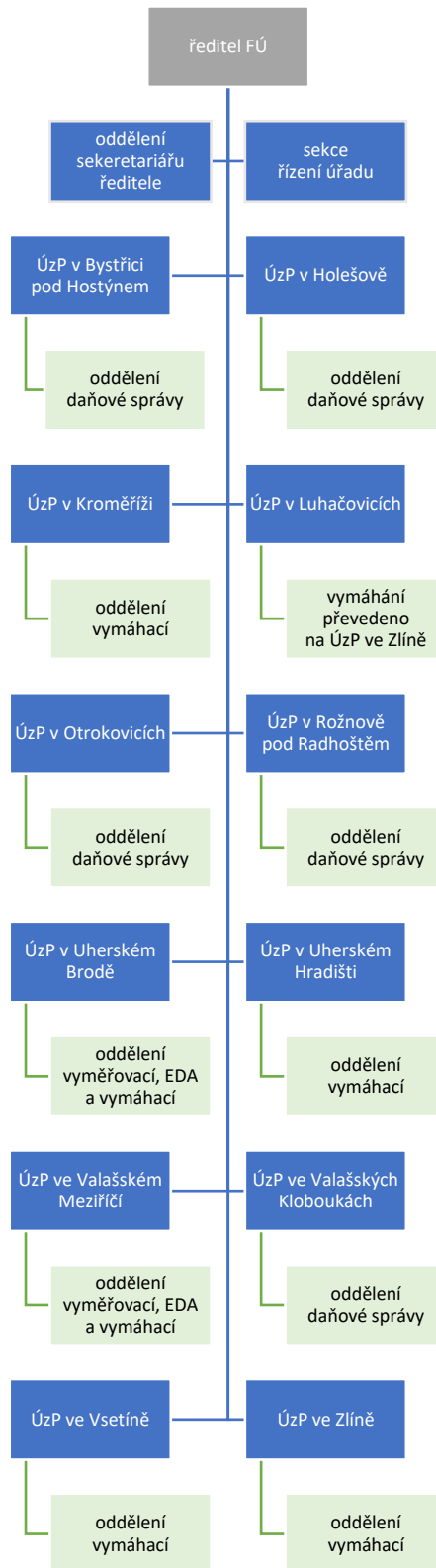
Stejně jako Odvolací finanční ředitelství, i vznik finančních úřadů v současné podobě je spojen se vznikem Finanční správy ČR, tedy k 1. lednu 2013. K tomuto dni zanikla původní regionální finanční ředitelství dislokovaná v sídlech územních krajů užívaných do vzniku samosprávných krajů, resp. byla transformována do nově vzniklých finančních úřadů a nově vzniklo dalších 6 finančních úřadů v sídlech samosprávných krajů, kde finanční ředitelství nebyla. Finanční úřady se staly metodicko-výkonnými prvky orgánů Finanční správy ČR s působností v rámci daných krajů. Současná podoba finančních úřadů v České republice tak je výsledkem dlouhodobého procesu reformy veřejné správy. Jejich vznik souvisel rovněž s nutností pružněji reagovat v rámci daňových řízení, což vzhledem k působnosti finančních úřadů a jimi řízených územních pracovišť v rámci celých vyšších územně samosprávných celků umožnilo provádět vyhledávací a kontrolní postupy u daňových subjektů napříč kraji namísto nutnosti využívat dožádání, což celý proces značně zrychlilo a zefektivnilo.

8.5 Územní pracoviště finančních úřadů

Vznik územních pracovišť se datuje ke vzniku finančních úřadů v současné podobě, tedy k 1. lednu 2013, kdy územní pracoviště svou funkcí a počáteční organizační strukturou fakticky pokračovala v činnosti finančních úřadů dle předchozí struktury správy daní.

Územní pracoviště jsou organizační součásti finančních úřadů, které zajišťují výkon správy daní a poplatků na jim určeném území. Jednání územního pracoviště je tak vždy jednáním příslušného finančního úřadu. Důvodem jejich vzniku je snaha zefektivnit a zjednodušit správu daní, zlepšit komunikaci s daňovými subjekty a zajistit rovnoměrné rozložení činnosti mezi jednotlivými finančními úřady. Vláda ČR již za soustavy územních finančních orgánů svým usnesením č. 274 ze dne 19. března 2003 rozhodla o sladění územní působnosti specializovaných územních orgánů státní správy a území okresů se správními obvody obcí s rozšířenou působností. Záměrem usnesení bylo vytvoření podmínek pro stabilizované, přehledné a jednotné územní uspořádání veřejné správy, tedy i výkonu správy daní. Sladění je důležitým krokem pro zefektivnění a zjednodušení výkonu státní správy v daném území, k dosažení lepší koordinace a spolupráce mezi různými orgány státu a obcemi, snížení administrativní zátěže a nákladů pro občany i orgány státu a zvýšení transparentnosti a přehlednosti státní správy v území. K 1. lednu 2007 proto zaniklo 22 tehdejších finančních úřadů, aby došlo ke sladění působnosti finančních úřadů se správními obvody obcí s rozšířenou působností. V důsledku toho byla při přeměně finančních úřadů ze soustavy územních finančních orgánů na územní pracoviště finančních úřadů Finanční správy ČR zachována rámcová struktura odpovídající obcím s rozšířenou působností, a proto při vzniku Finanční správy ČR zůstala zachována dostupnost a rozsah služeb ve stejném rozsahu.

Transformace dřívějších finančních úřadů na územní pracoviště současných finančních úřadů poskytla určitou volnost při definování své organizační struktury, rozmístění jednotlivých organizačních jednotek a alokaci lidských i jiných zdrojů v rámci své územní působnosti. Bylo tak postupně možné změnit hierarchii v rámci územních pracovišť, koncentrovat některé agendy jen na některá z nich a tím umožnit specializaci pracovníků při zachování nezbytné zastupitelnosti. Z pohledu tématu této práce se jedná zejména o útvary vymáhání, neboť nejprve transformací a následně zánikem malých územních pracovišť byla postupně zrušena oddělení daňové správy, což byl u předchozích finančních úřadů s menším počtem pracovníků organizační útvar vykonávající současně agendu registrace, vyměrování i vymáhání, což při nutnosti udržení alespoň rámcové zastupitelnosti neumožňovalo v tak malém počtu pracovníků v podstatě žádnou specializaci. Vymáháním se totiž buď zabývalo několik málo pracovníků na částečný úvazek, případně jednotlivci na plný, nicméně i tak na vedoucí takových útvarů byly při rozsahu agend kladeny obtížně splnitelné odborné nároky. Schéma struktury Finančního úřadu pro Zlínský kraj se zaměřením na vymáhací útvary při jeho vzniku a po transformaci na řídicí a řízená územní pracoviště je obsahem obrázků 4 a 5.



Obrázek 4 Struktura vymáhání Finančního úřadu pro Zlínský kraj k 1. lednu 2013 (vlastní zpracování)

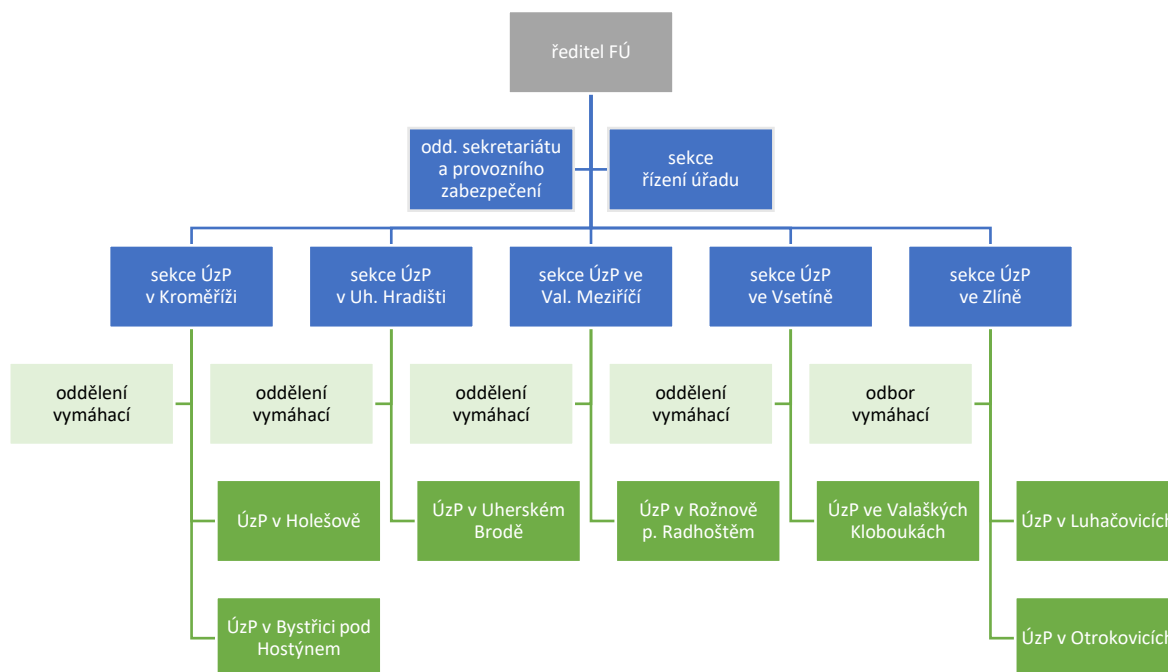
Ze schématu vyplývá, při vzniku finančních úřadů v současném pojetí byly někdejší finanční úřady transformovány na územní pracoviště současných finančních úřadů, a to bez změn

v jejich dislokaci či zásadních zásahů do vnitřní struktury. Nicméně postupem času je zřetelný posun ve struktuře a rozsahu agendy jednotlivých územních pracovišť. Finanční úřad pro Zlínský kraj se tak při svém vzniku kromě krajských útvarů seskupených především v Sekci řízení úřadu členil do 12 rovnocenných územních pracovišť. Tato byla funkčně téměř identická a vykonávala plný rozsah činností obvykle vykonávaných územními pracovišti, tedy agendy registrační, vyměřovací, majetkových daní kontrolní a s výjimkou Územního pracoviště v Luhačovicích i vymáhací. Mimo tyto správní oblasti i provozní zabezpečení spočívající v podatelně, pokladně, IT a sekretariátu. Nicméně dle velikosti pracovišť byla jejich struktura odlišná, zejména pak v rámci agendy vymáhání, kdy u větších pracovišť byly útvary zajišťující tuto agendu velikosti oddělení, ve Zlíně členěné navíc na referáty, u pracovišť s menším počtem pracovníků se i nadále jednalo o oddělení daňové správy, která zajišťovala komplexní agendu registrační, vyměřovací a vymáhací. Nemohlo tak s ohledem na nutnost alespoň minimální zastupitelnosti při nepřítomnosti z důvodu čerpání dovolené, pracovní neschopnosti, účasti na vzdělávacích programech nebo i s ohledem na přirozenou míru fluktuace a nutnosti kontinuálního uchovávání a předávání znalostí a zkušeností docházet ke specializaci pracovníků, natož celých útvarů, tj. i jejich vedoucích pracovníků.

Z analýzy Finanční správy ČR (Analýza redukce počtu územních pracovišť finančních úřadů, s. 2) vyplývá, že optimální strukturou pro řízení by byl okresní princip, tedy zabezpečení činnosti Finanční správy ČR pouze prostřednictvím územních pracovišť z úrovně okresních správních center. Nicméně je však nutné zohledňovat i požadavek na optimální dostupnost kontaktních míst a respektování geografických specifik.

Tento rozpor mezi odlišnými potřebami orgánů Finanční správy ČR na straně jedné a daňovými subjekty a orgány územní samosprávy na straně druhé, byl částečně vyřešen tím způsobem, že dne 1. října 2014 došlo k vytvoření celkem 98 řídicích územních pracovišť, převážně pak v okresních sídlech, a celkem 103 řízených územních pracovišť v jiných obcích s rozšířenou působností, která jsou jimi řízena. Tato reorganizace umožnila určité přesuny kompetencí mezi řídicími a řízenými územními pracovišti a s tím související alokaci zdrojů. Převážně tak došlo ke koncentraci kontrolních a vymáhacích útvarů na řídicí územní pracoviště a možnostem dílčích specializací těchto pracovníků při zachování nezbytné zastupitelnosti. Řízená územní pracoviště pak mají charakter spíše kontaktních míst zajišťujících nejčastější potřeby daňových subjektů, tedy podatelny a útvary registrační, vyměřovací a majetkových daní, přičemž nejméně vytížené v malých sídlech přešla do

tzv. optimalizovaného režimu „2+2“. V těchto byl v omezeném provozu zajišťován pouze výkon limitované agendy, a to přítomností dvou pracovníků ve dvou úředních dnech. Na těchto pracovištích byla zachována činnost podatelny, vydávání tiskopisů, poskytování informací, vydávání potvrzení o bezdlužnosti, nahlížení do spisu. V období podávání příznání k dani z příjmů a k dani z nemovitých věcí docházelo k dočasnému rozšíření provozní doby a navýšení počtu pracovníků vysláním dalších, především z řídicího územního pracoviště. V působnosti Finančního úřadu pro Zlínský kraj byl tento režim aplikován nejprve na Územní pracoviště v Bystřici pod Hostýnem, následně s časovým odstupem i na Územní pracoviště v Luhačovicích a Územní pracoviště ve Valašských Kloboukách.



Obrázek 5 Struktura vymáhání Finančního úřadu pro Zlínský kraj k 31. prosinci 2020 (vlastní zpracování)

Po reorganizaci tedy došlo k 1. říjnu 2014 k vytvoření 5 sekcí řídicích územních pracovišť, kdy každé řídí od jednoho do dvou dalších územních pracovišť. Přestože obecně tato organizační změna spočívala ve vytvoření řídicích pracovišť především v okresních správních centrech, byla jednotlivým finančním úřadům ponechána relativní volnost při tvorbě své organizační struktury, rozmístění jednotlivých organizačních jednotek a alokaci lidských i jiných zdrojů v rámci své územní působnosti. V působnosti Finančního úřadu pro Zlínský kraj tak došlo k podřízení Územního pracoviště ve Valašských Kloboukách řídicímu Územnímu pracovišti ve Vsetíně, přestože se tato pracoviště nachází v rozdílných okresech.

Důvodem bylo především periferní příhraniční umístění těchto pracovišť, kdy dopravní dostupnost z Valašských Klobouků je výrazně příznivější do Vsetína než do Zlína, které je správním centrem daného okresu. V důsledku toho došlo k vytvoření řídicího Územního pracoviště ve Valašském Meziříčí, byť se nejedná o okresní správní centrum, a podřízení Územního pracoviště v Rožnově pod Radhoštěm. Důvodem ve vztahu k předchozí organizační změně bylo, že by v rámci okresu Vsetín s přesahem do okresu Zlín došlo k vytvoření poměrně velké sekce územního pracoviště s celkem 4 územními pracovišti, což v danou chvíli nebylo žádoucí.

Rozčleněním pracovišť na řídicí a řízená docházelo k postupné koncentraci vymáhacích útvarů na řídicí územní pracoviště, nicméně tímto krokem optimalizace vymáhacích útvarů v rámci Finančního úřadu pro Zlínský kraj neskončila. V rámci agendy vymáhání došlo ke koncentraci do okresních správních center. V případě Územního pracoviště ve Valašském Meziříčí tak došlo k 31. prosinci 2020 ke zrušení oddělení vymáhacího a systemizovaná služební místa byla převedena do oddělení vymáhacího Územního pracoviště ve Vsetíně, které doposud jako jediné řídicí územní pracoviště agendou vymáhání nepokrývalo celý okres. Tím došlo k ustálení struktury vymáhacích útvarů v působnosti Finančního úřadu pro Zlínský kraj na současnou podobu.

Nicméně organizační struktura prochází kontinuálním vývojem, takže dne 11. dubna 2023 bylo oznámeno (Tisková zpráva, 2023), že na základě provedené analýzy využívání územních pracovišť a rozsahu jimi zajišťovaných činností bude k 1. červenci 2023 zrušeno celkem 77 řízených územních pracovišť. Převážně se jedná o pracoviště v optimalizovaném režimu 2+2, neboť těch bude zrušeno všech 56, nicméně nad rámec toho bude zrušeno i 21 menších řízených územních pracovišť pracujících v běžném režimu s orientačním počtem kolem 15 pracovníků. Celkový počet územních pracovišť tak bude snížen na 124, počet řídicích pracovišť zůstane zachován a tzv. optimalizovaný režim bude zcela zrušen. Účelem je jednak úspora finančních prostředků souvisejících s provozem těchto malých pracovišť, jednak realizace jednoho z bodů programového prohlášení vlády, kterým je postupné zefektivnění státní správy. Jde o pokračující snahu koncentrace pracovníků na menším množství míst výkonu činnosti, což přináší možnost specializací zvyšovat kvalifikaci a tím i vyšší efektivitu.

Z výše uvedeného tak vyplývá, že v rámci Finančního úřadu pro Zlínský kraj dochází ke zrušení pracovišť v Bystřici pod Hostýnem, Luhačovicích a Valašských Kloboukách, která byla zařazena v optimalizovaném režimu, a nad rámec toho i pracoviště v Holešově, které je

nejmenším pracovištěm v působnosti Finančního úřadu pro Zlínský kraj v běžném režimu, byť bez kontrolních a vymáhacích útvarů, které jsou již dlouhodobě soustředěny na řídicím Územním pracovišti v Kroměříži. Pokračuje tak postupná koncentrace převážně do okresních sídel.

8.6 Daňová informační schránka

Jde o službu poskytovanou Finanční správou ČR, resp. jejími právními předchůdci, od počátku roku 2011, neboť vyplývá z ust. § 69 (Zákon č. 280/2009 Sb.). Jejím cílem je především poskytnout daňovému subjektu prostřednictvím dálkového přístupu informace shromážděné v jeho spise a na jeho osobním daňovém účtu. Z pohledu této práce je podstatný především fakt, že mimo jiné funkcionality zde daňový subjekt má k dispozici komplexní informace o svém osobním daňovém účtu, a to jak o jednotlivých předpisech a platbách, tak i o případných nedoplatecích a přeplatecích. Daňový subjekt tak od prvopočátku má možnost si kdykoliv dálkově ověřit, jakým způsobem došlo k zaúčtování jeho plateb a zda správce daně vůči němu eviduje nedoplatek či přeplatek a v jaké výši. Má tedy možnost tuto situaci procesně řešit, ať již úhradou či žádostí o posečkání či úhradu ve splátkách. Provoz původní podoby označované jako DIS byl ukončen k 28. únoru 2022, kdy na ni plynule navázala DIS+, která je součástí tzv. Online finančního úřadu, jenž je pozitivně hodnocena i v rámci OECD (2022, s. 78). Nová podoba má ve vztahu k osobnímu daňovému účtu obdobný rozsah údajů.

8.7 Vyrozumění o daňovém nedoplatku

Jak již bylo uvedeno v teoretické části, správce daně ve smyslu ust. § 153 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. Stejně jako v případě daňové informační schránky je zde snaha umožnit daňovému subjektu povědomí o jeho daňovém nedoplatku pro případ, že by se z jeho strany jednalo o administrativní pochybení a nevědomost o tomto stavu. Cílem je, aby takové nedoplatky byly uhrazeny dříve, než správce daně přistoupí k daňové exekuci, která daňovému subjektu přináší náklady na její realizaci a správci daně odčerpává personální i časové kapacity. Dobrovolná úhrada je tak v zájmu obou stran. Jak však uvádí Ondra (2022, s. 8 a 9), přestože dané ustanovení daňového řádu bylo koncipováno ve prospěch daňových subjektů, neboť jim poskytovalo jistotu, že budou ve většině případů upozorněny na nedoplatky a na skutečnost, že ze strany správce daně může nastat daňová exekuce, postupem času se z tohoto vyrozumění stal pouze

formální úkon správce daně, neboť daňové subjekty často prokazatelně věděly o svých nedoplatecích a přesto byl správce daně nucen je vždy vyzývat k jejich úhradě a upozornit, že v opačném případě bude přikročeno k jejich vymáhání.

8.8 Delegace

Jednou z podmínek pro vznik a existenci právnických osob je povinnost mít zapsané sídlo ve veřejném rejstříku, přičemž obecně by sídlem mělo být místo, kde daný subjekt vykonává svou činnost. Zápis sídla do veřejného rejstříku slouží nejen k identifikaci právnických osob, umožňuje veřejnosti přístup k základním informacím o nich a jejich stavu a slouží tak k ochraně věřitelů, obchodních partnerů a dalších subjektů. Povinnost mít zapsané sídlo ve veřejném rejstříku je tedy základním prvkem právního řádu a podnikatelského prostředí v České republice. Současně umožňuje orgánům veřejné moci výkon činnosti ve vztahu k těmto subjektům, neboť působnost jednotlivých orgánů se často odvozuje od adresy sídla daného subjektu.

Nicméně tuzemský právní řád umožňuje využívat i tzv. virtuální sídla, kdy lze mít sídlo na adrese bez nutnosti tam skutečně sídlit. Virtuální adresa sídla tak často bývá i zneužita k vyhýbání se správci daně nebo jiným kontrolním orgánům. I když tyto typy hromadných sídel se nachází ve většině významných tuzemských měst, je to specifikum především Prahy, kde se jedná o desítky tisíc takto zapsaných daňových subjektů. Nastává tak situace, kdy jen na 10 nejoblíbenějších adresách virtuálních sídel v Praze je zapsáno téměř 30 tisíc subjektů, přičemž jen na nejvytíženější z nich se jedná o téměř 8 tisíc subjektů.

Účelová formální sídla na území hlavního města značně zatěžují finanční úřad, v jehož územní působnosti se nachází, a působí tomuto správci daně kapacitní problémy při jím vedených postupech a řízeních. Finanční správa ČR se snažila na tento nový trend adaptovat a optimalizovat svou činnost rozprostřením správy těchto subjektů i na jiné správce daně, a to za pomoci delegace.

Delegace daňových subjektů je institut, který umožňuje přenést výkon správy daní na jiného věcně příslušného správce daně, jestliže je to účelné nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti. Rozhodnutí o delegaci vydává nejblíže společně nadřízený správce daně a v současnosti proti němu již nelze uplatnit opravné prostředky. Delegace se týká pouze místní příslušnosti a neovlivňuje věcnou příslušnost správce daně.

Vzhledem k tomu, že k delegaci dochází na základě rozhodnutí, předchází mu řízení, přičemž při rozhodování není možné vycházet jen ze skutečnosti, že je sídlo zapsáno na hromadné adrese. Správce daně se tak musí seznámit s důvody existence sídla daňového subjektu na dané adrese a současně zjistit, který jiný finanční úřad je pro správu daní takového subjektu vhodnější, zejména z hlediska efektivnosti a hospodárnosti. Pokud je takový správce daně zjištěn, např. protože daňový subjekt má skutečně pouze virtuální sídlo, ale na zcela jiné adrese vykonává činnost prostřednictvím provozovny, lze na základě podnětu správce daně delegaci provést. Pokud není možné určit jiného správce daně, delegaci nelze provést.

Z uvedeného lze dovodit, že delegace je poměrně administrativně náročný proces, do jehož realizace může být zapojeno i několik různých správců daně. Tyto v rámci vyhledávací činnosti zjišťují, zda se jedná pouze o formální sídlo a kde daňový subjekt fakticky vykonává činnost, následně vyhotoví podnět, o kterém rozhoduje Odvolací finanční ředitelství. Delegaci tak není možné aplikovat na desítky tisíc daňových subjektů, nelze tím optimalizovat činnost správců daně, ale je možné ji využít spíše v jednotlivých případech. Proto největší počet delegací probíhal v letech 2015 a 2016, poté správce daně začal pro rozložení kapacit využívat legislativními změnami nově udělené možnosti, jako je výkon vybrané působnosti všech finančních úřadů na celém území České republiky.

Jde o institut, který Finanční úřad pro Zlínský kraj nijak zvlášť neovlivnil, neboť v jeho působnosti se virtuální sídla nenachází, a i když byla u určitého počtu daňových subjektů správa daní delegována na tohoto správce daně, zejména pak z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, ve vztahu k celkovému počtu daňových subjektů v jeho územní působnosti se jedná o minoritní záležitost.

8.9 Pomoc Praze

Vzrůstající počet daňových subjektů sídlících na virtuálních adresách, administrativní náročnost jejich delegace jiným správcům daně a současně nutnost primárně zajistit výkon běžné správy daní u daňových subjektů místně příslušných Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu nadále odčerpávaly časové i kapacitní možnosti tohoto orgánu. Mimo delegace tak dalším opatřením bylo dočasné posílení pracovníků kontrolních a vymáhacích útvarů jiných finančních úřadů v rámci několika rotací v rámci opatření nazvaného „Pomoc Praze“. Tato byla na bázi dobrovolnosti, kdy dočasné několikaměsíční vyslání pracovníků přispívalo k zefektivnění výkonu správy daní, zejména v oblasti kontrolních postupů na dani z přidané

hodnoty a vymáhání. Postupně se jednalo o několik set dočasně vyslaných pracovníků. I přes nesporný pozitivní efekt pro činnost Finančního úřadu pro hlavní město Prahu však toto mohlo být jen řešením dočasným, neboť se jednalo o řešení nesystémové, které navíc odnímalo kapacity ostatním správcům daně a přinášelo i pochopitelné logistické obtíže a související finanční náklady. Bylo tak později nahrazeno legislativními změnami.

Rovněž toto optimalizační opatření se v činnosti Finančního úřadu pro Zlínský kraj nijak výrazněji neprojevovalo, neboť vzhledem k jeho periferní poloze ve východní části území České republiky nebyl velký zájem o dočasné vyslání do Prahy. Tuto možnost volili spíše pracovníci bližších úřadů, zejména pak Finančního úřadu pro Středočeský kraj, kdy vzhledem k dojezdovým vzdálenostem u takto vyslaných pracovníků většinou nebylo nutné zajišťovat ubytování a vyslání tak nijak zásadně nenarušovalo sladování jejich rodinného a pracovního života.

8.10 Skupiny operativního vymáhání

Skupiny operativního vymáhání jsou skupiny vyčleněných pracovníků vymáhacích útvarů, které byly zřízeny pro zabezpečení plnění úkolů v daňových exekucích, jež jsou vykonávány zejména mimo obvyklé místo výkonu státní služby, převážně tedy mobiliárních exekucí v prostorách daňových dlužníků. Tyto činnosti, jejichž úkolem je zajistit rychlé a efektivní vymožení pohledávek a minimalizovat tím výpadky inkasa veřejných rozpočtů, jsou často spojeny se zvýšenými nároky na psychickou, fyzickou i časovou zátěž a vyžadují tak vyšší odborné a praktické zkušenosti s daňovou exekucí. Pro tyto účely mají vyčlenění pracovníci k dispozici odpovídající materiálně-technické vybavení, zejména mobilní výpočetní a telekomunikační techniku, ale rovněž mobilní kanceláře na platformách Volkswagen Transporter a Mercedes Vito, a pracovní oděvy. Působí nejen ve prospěch služebních úřadů, v rámci nichž jsou zařazeni, ale skupiny jsou využívány i při exekučních akcích na dožádání jiných finančních úřadů, např. v provozovnách daňových dlužníků, kteří jsou místně příslušní jinému správci daně. V případě potřeby při své činnosti využívají i zapojení orgánů Celní správy ČR, které mají postavení ozbrojeného sboru a jako takové mají výrazně vyšší pravomoci a v rámci spolupráce s orgány Finanční správy ČR provádí v rozsahu nezbytném pro výkon jejich působnosti asistenční činnost.

8.11 Mezinárodní spolupráce při vymáhání pohledávek

Mezinárodní spolupráce při vymáhání daňových pohledávek je důležitou součástí boje proti daňovým únikům. Vznikla především za účelem omezení vyhýbání se hrazení daňových povinností, neboť v případě, že daňový dlužník opustí stát zdanění bez úhrady jemu vzniklé daňové povinnosti, jsou prostředky k vymáhání takových pohledávek značně omezené. V rámci Evropské unie je tato spolupráce upravena směrnicí Rady 2010/24/EU, v tuzemsku pak zákonem o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek (Zákon č. 471/2011 Sb.), který stanoví postup a podmínky pro poskytování a žádání pomoci při vymáhání nebo zajištění finančních pohledávek mezi členskými státy. Mezinárodní spolupráce probíhá na principu reciprocity, každý stát by měl přistupovat k žádostem rovnocenně, nicméně žádosti by měly být zasílány až po vyčerpání prostředků vymáhání dostupných v žádající zemi.

Mezinárodní pomoc při vymáhání daňových pohledávek zahrnuje výměnu informací o vymáhané pohledávce, doručování dokumentů souvisejících s vymáháním nebo zajištěním pohledávky, provedení opatření k vymáhání nebo zajištění pohledávky a převod části nebo celé částky vymožené pohledávky na žádající stát. Je nezbytnou součástí vymáhání daňových pohledávek při organizovaných podvodech s mezinárodním prvkem, zejména v případech, kdy v jiném členském státě, typicky při spolupráci s Finanční správou SR, dochází k zajištění majetku daňových dlužníků.

Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech navíc od roku 2015 rozšířila možnosti spolupráce při vymáhání daňových pohledávek do dalších zemí světa (OECD).

8.12 Daňová kobra

Daňová kriminalita je nejvýznamnější složkou ekonomické kriminality s negativním dopadem na veřejné rozpočty. Na tuto skutečnost reaguje společný projekt Policie ČR, Finanční správy ČR a Celní správy ČR, jehož cílem je identifikace, odhalování a potírání daňových trestných činů, zejména ve vztahu k dani z přidané hodnoty, a tím zajištění řádného výběru daní do veřejných rozpočtů. Započal v dubnu 2014 uzavřením dohody mezi Ministerstvem vnitra ČR a Ministerstvem financí ČR, která stanovuje pravidla výměny informací a společného postupu. Následně byl v červnu 2014 mezi Policejním prezídiem, Generálním finančním ředitelstvím a Generálním ředitelstvím cel uzavřen navazující prováděcí protokol, který upřesňuje pravidla spolupráce, např. operativní výměnu informací

bez administrativních překážek, postup při výběru kauz daňových úniků, společné vykazování výsledků a další provozní detaily a v témže měsíci byl projekt i spuštěn.

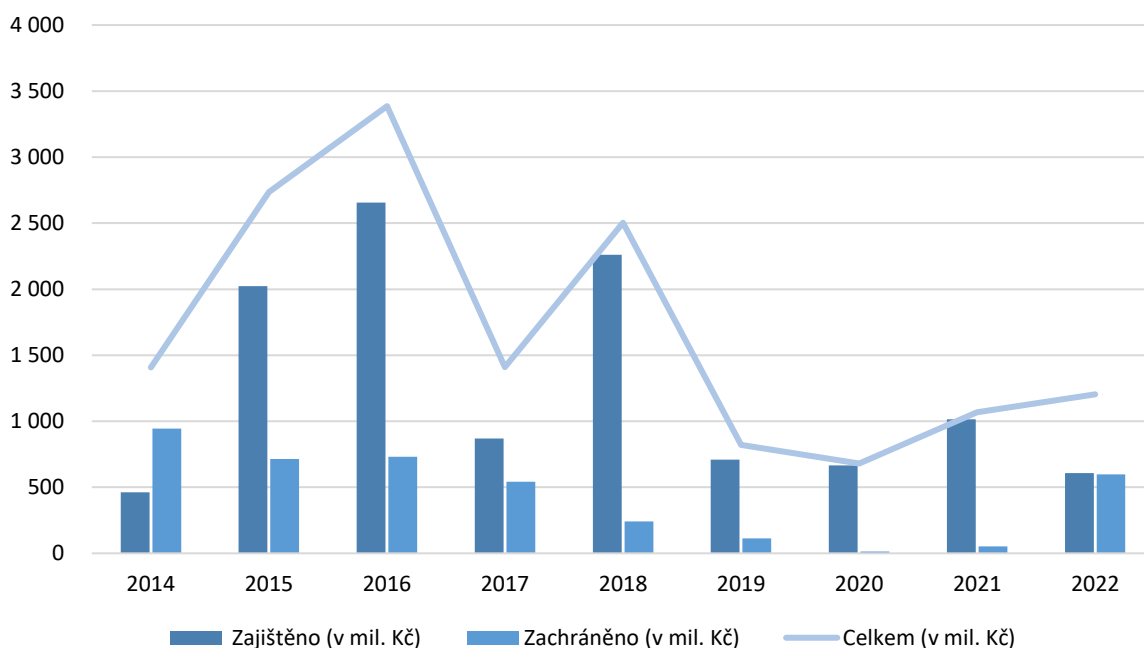
Realizací projektu Daňové kobry nedošlo ke změně legislativy, zvýšení počtu pracovníků ani k vytvoření stálé struktury. Účast vyčleněných pracovníků je flexibilní podle povahy případu a uskutečňuje se v rámci stávajících právních předpisů a organizačních struktur jednotlivých zapojených složek. Projekt tak v podstatě není zatížen finančními či jinými náklady. Spolupráce umožňuje operativně vyhledávat možné případy daňových úniků, přijmout koordinovaná opatření a dokumentovat trestnou činnost v jejím průběhu, takto spáchanou trestnou činnost efektivně stíhat a následně zajistit z veřejných rozpočtů neoprávněné odčerpané finanční prostředky zpět. Společným řešením případů zainteresovanými kooperujícími složkami státní správy je zajištěn lepší přístup k informacím a důkazním prostředkům, přičemž formální vyřizování vzájemných požadavků je nastaveno velmi korektně a funkčně za dodržení vysokého standardu zpracování. Projekt původně realizovaný na celostátní úrovni byl po necelém roce své existence rozšířen i na regionální složky týž státních orgánů.

Výsledky činnosti projektu jsou shrnuty v následující tabulce. Za zajištěné hodnoty jsou považovány částky zajištěné orgány činnými v trestním řízení v rámci jejich řízení, případně orgány Finanční správy ČR prostřednictvím jí vydaných zajišťovacích příkazů, za zachráněné hodnoty pak částky nadměrných odpočtů, které byly Finanční správou ČR zadrženy, a jejich nevyplacením daňovým subjektům účastnícím se daňových podvodů tak bylo zabráněno jejich neoprávněnému odčerpání z veřejných rozpočtů.

Tabulka 5 Uchráněné hodnoty za jednotlivé roky (GŘŘ, 2023)

Rok:	Zajištěno (v mil. Kč):	Zachráněno (v mil. Kč):	Celkem (v mil. Kč):
2014:	462	945	1 407
2015:	2 022	713	2 735
2016:	2 655	731	3 386
2017:	869	541	1 410
2018:	2 260	242	2 502
2019:	710	112	822
2020:	666	14	680
2021:	1 015	52	1 067
2022:	607	597	1 204
Celkem:	11 266	3 947	15 213

Graf 5 Uchráněné hodnoty za jednotlivé roky (GFŘ, 2023)



Z pohledu vymáhání je pak podstatným fakt, že zajištěním majetku v trestním řízení může následně dojít k uspokojení daňových pohledávek poškozeného správce daně, ke kterému by nemohlo bez trestního stíhání dojít. Neboť majetek, zejména pak finanční, je často v držení osoby odlišné od daňového subjektu, např. v případě právnické osoby jeho statutárního orgánu. Ve vztahu k Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj je rovněž významnou skutečností, že Regionální daňová kobra Zlínského kraje patří dlouhodobě k vůbec nejúspěšnější regionální podobě tohoto projektu.

8.13 Kontrolní hlášení

Společně s možností vykonávat vybranou působnost na území celé České republiky se jedná o nejvýznamnější legislativní změnu od vzniku Finanční správy ČR, která značně ovlivnila její činnost. Povinnost plátců daně z přidané hodnoty podávat kontrolní hlášení vznikla s účinností od 1. ledna 2016 a důvodem vzniku tohoto specifického daňového tvrzení byla snaha poskytnout správci daně zdroj informací k odhalení daňových úniků. Umožňuje správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem a ve spojení s dalšími údaji identifikovat rizikové řetězce daňových subjektů účelově sestavené za účelem narušení neutrality daně z přidané hodnoty. Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které nenahrazuje přiznání ani souhrnné hlášení k této dani, nicméně nahradilo dřívější daňové tvrzení, kterým byl výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti.

Data vykázaná v kontrolních hlášeních jednotlivých plátců jsou v analytickém centru provazována a současně jsou využívány i informace z evidencí a registrů, kterými Finanční správa ČR disponuje. Lze tak krátce po podání těchto daňových tvrzení získat informace o tom, kde v řetězci daňových subjektů došlo k možnému narušení neutrality daně, kde pravděpodobně nedošlo ke správnému přiznání daně či je pravděpodobně neoprávněně nárokován nadměrný odpočet.

Přestože bylo kontrolní hlášení zavedeno jako účinný nástroj zejména pro cílení kontrolních postupů a odstranění plošných namátkových kontrol u daňových subjektů, jsou informace z něj využitelné i v rámci vymáhání. Umožňují pracovníkům vymáhacích útvarů zjistit informace o obchodních partnerech daňových dlužníků, zejména o odběratelích, kde může být využita daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky, kterou má daňový dlužník vůči poddlužníkovi.

8.14 Ručení

Ručení v daňovém řízení je institut, který umožňuje správci daně vymáhat daňový nedoplatek od osoby, která není původním daňovým dlužníkem. Ručení má akcesorickou povahu, to znamená, že existuje vedle a současně s hlavním závazkem daňového subjektu, přičemž se uplatňuje pouze tehdy, pokud není možné vymoci daň na původním daňovém dlužníkovi. Uplatňuje se především v souvislosti s daní z přidané hodnoty, tento institut za specifických situací umožňuje finančnímu úřadu vymáhat nezaplacenou daň z přidané hodnoty od osoby, která není plátcem této daně, ale má s ním nějaký právní vztah. Ručení se uplatňuje v případech, kdy plátce daně z přidané hodnoty neodvedl daň správně nebo vůbec, a správce daně nemůže efektivně vymoci jeho daňovou povinnost.

8.15 Centrální evidence účtů

Významná legislativní změna, která má mimo jiné orgány dopad i na orgány Finanční správy ČR. Jde o centrální databázi základních informací o účtech vedených poskytovateli platebních služeb, kterou provozuje Česká národní banka. Je aktualizována na denní bázi.

Účelem této evidence je poskytovat informační podporu orgánům státní správy, které jsou dle § 6 zákona o centrální evidenci účtů (Zákon č. 300/2016 Sb.) určeny jako oprávnění žadatelé o informace, při jimi vedených řízeních či postupech. Tito žadatelé mohou díky nastavenému systému dotazování rychle zjistit základní informace relevantní pro jimi

vykonávanou činností. V žádostech se tyto orgány mohou dotazovat jak na konkrétní číslo účtu, tak na konkrétní subjekt. Databáze neobsahuje informace o zůstatcích na účtech.

Oprávnění získané tímto právním předpisem nijak nerozšířilo dosavadní pravomoci orgánů správy daní, neboť již předtím byly a nadále jsou dle ust. § 57 odst. 3 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) oprávněny vyžadovat informace od poskytovatelů platebních služeb. Centrální evidence účtů však snižuje administrativu všem zúčastněným stranám, tedy nejen správnímu orgánu ale i poskytovatelům platebních služeb a výrazně zkracuje časový úsek získávání potřebných ucelených informací při značném snížení nákladů obou stran. Před zavedením této evidence bylo při neznalosti skutečnosti, kde je daňovému subjektu veden účet, nutné vyzvat každého jednoho poskytovatele platebních služeb samostatnou výzvou, což při počtu těchto institucí v tuzemsku byl zdoluhavý, administrativně náročný a finančně nákladný proces. Po zavedení tohoto legislativního opatření získá orgán Finanční správy ČR obratem informace o tom, kde jsou či byly daňovému subjektu vedeny účty, a na základě této prvotní informace zasílá cílené výzvy jen relevantním platebním zprostředkovatelům.

Vzhledem k významné úspoře nákladů, zejména poskytovatelům platebních služeb, na tento projekt navazuje společně připravovaná standardizace a automatizace na základě výše uvedených výzev poskytovaných informací o stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu.

8.16 Elektronické dražby

V průběhu roku 2019 došlo ke spuštění elektronických dražeb, kdy cílem bylo jednak zvýšení komfortu dražitelů, neboť již není nutná jejich fyzická přítomnost v dražební místnosti daného správce daně, jednak s tím související rozšíření počtu potenciálních dražitelů a tím i možnost vyšší výsledné částky získané do veřejných rozpočtů. Z vydražené částky jsou uspokojováni i věřitelé mimo Finanční správu ČR, kteří své pohledávky přihlásili do rozvrhu výtěžku z dražby. Dražit tak může v podstatě každý, ať již podnikající či nepodnikající osoba. Během dražeb mohou zájemci přihazovat buď postupně dle aktuální ceny nebo si mohou nastavit maximální částku, kterou jsou ochotni za draženou věc zaplatit. Příhozy jsou pak prováděny automatizovaně. Po skončení dražby přihlášení dražitelé dostanou e-mailem informaci o výsledku dražby a vydražitel obdrží platební údaje.

Prvotně byl spuštěn pilotní provoz v rámci Finančního úřadu pro Středočeský kraj, od roku 2020 došlo k postupnému rozšiřování i na další dražby ostatních finančních úřadů, a to od počátku ledna 2020 pro dražby pořádané Finančním úřadem pro Královéhradecký,

Pardubický, Moravskoslezský a Olomoucký kraj, od počátku února 2020 pro dražby pořádané Finančním úřadem pro Jihočeský, Jihomoravský, Karlovarský, Plzeňský a Zlínský kraj a Finanční úřad pro Kraj Vysočina, a od poloviny února 2020 pro dražby pořádané Finančním úřadem pro Liberecký a Ústecký kraj a Finančním úřadem pro hlavní město Prahu.

Od roku 2023 je významnou změnou způsob ukončení dražby, kdy dražba již není ukončena v předem stanovený čas, ale v případě příhozu učiněného v posledních 5 minutách se její konec posune o dalších 5 minut od okamžiku příhozu. Tato změna byla aplikována s cílem zamezit situacím, kdy účastníci dražby např. vinou pomalejšího internetového připojení nedokázali realizovat platný příhoz.

8.17 Adhezní řízení

Adhezní řízení v trestním řízení je způsob, jakým může poškozený uplatnit nárok na náhradu škody způsobené trestným činem. Adhezní řízení probíhá v rámci trestního řízení a není od něj odděleno. Poškozený musí svůj nárok uplatnit nejpozději do zahájení dokazování v hlavním líčení a musí uvést důvod, výši a adresáta svého nároku. Soud je výši nároku vázán a rozhoduje o něm podle výsledků dokazování. Pokud je nárok spolehlivě zjištěn, soud ho poškozenému přizná v odsuzujícím rozsudku. Jako již bylo uvedeno v kapitole 8.12, pro účely vymáhání je adhezní řízení důležité z možnosti uspokojení daňových pohledávek poškozeného správce daně, ke kterému by nemohlo bez pravomocného odsouzení pachatelů nemohlo dojít. Neboť majetek, zejména pak finanční, je často v držení osoby odlišné od daňového subjektu, např. v případě právnické osoby jeho statutárního orgánu či příjemce prospěchu z daňového trestného činu, např. organizátora či investora.

8.18 Informační podpora vymáhání

Orgány Finanční správy ČR disponují informacemi, které získávají od daňových subjektů jak v rámci daňových tvrzení, tak i v rámci jiných povinností, např. v průběhu registračních řízení. Nad rámec toho mají tyto orgány přístup do dalších evidencí a databází, pro účely získávání, vyhledávání a sběru dat pro efektivnější vymáhání nedoplatků. Základní úpravou informačních zdrojů je ust. § 18 odst. 1 zákona o Finanční správě ČR (Zákon č. 456/2011 Sb.), který uvádí jejich taxativní výčet, přičemž dle odst. 4 téhož ustanovení se údaje poskytují způsobem umožňujícím dálkový a nepřetržitý přístup. Jedná se o údaje ze základního registru obyvatel, z agendového informačního systému evidence obyvatel,

z evidence občanů Evropské unie a evidence cizinců, z agendového informačního systému cizinců, z evidence občanských průkazů, z evidence cestovních dokladů, z centrálního registru silničních vozidel, z registru rodných čísel, z katastru nemovitostí, ze základního registru právnických osob, podnikajících fyzických osob a orgánů veřejné moci, z registru pojištěnců veřejného zdravotního pojištění, z registru pojištěnců důchodového pojištění, z registrů pojištěnců nemocenského pojištění, z registrů zaměstnavatelů, z centrálního registru zbraní, z Rejstříku zástav a z registru oznámení o činnostech, oznámení o majetku a oznámení o příjmech a závazcích; to neplatí pro údaje vedené o soudcích.

8.18.1 ADIS

Údaje získané správcem daně jsou primárně spravovány v aplikaci ADIS, která je hlavním produkčním systémem podporujícím činnosti při správě a evidenci daní a poplatků, tedy i při vymáhání. Databáze ADIS obsahují veškeré údaje z daňových tvrzení a dalších informačních zdrojů a systém mimo jiného zajišťuje i strukturovanou a nestrukturovanou komunikaci s dalšími systémy veřejné správy a subjekty. V rámci něj je rovněž provozován Daňový portál, který poskytuje některé elektronické služby pro daňové subjekty.

8.18.2 APEX

Stěžejní aplikace pro účely vymáhání, která byla spuštěna do pilotního provozu dne 1. července 2021 a do plošného ostrého provozu dne 1. srpna 2022. Hlavním přínosem aplikace je usnadnění a zjednodušení práce pracovníků vymáhacích útvarů tím, že na jednom místě sdružuje komplexní informace v podobě, díky níž má správce daně základní identifikační údaje o dlužících daňových subjektech, údaje o potencionálním exekvovatelném majetku a také údaje o již učiněných vymáhacích a zajišťovacích úkonech. Komplexnost údajů slouží správci daně k jednoduššímu, rychlejšímu a efektivnějšímu dosažení jednoho z cílů správy daní, kterým je v rámci placení daní zabezpečení úhrady.

8.18.3 ESEV

Nástroj poskytuje vymáhacím útvarům přehled o sepsaných movitých věcech v daňové exekuci, zejména o jejich hodnotě, místě skladování, typu skladu a o době skladování. Aplikace umožňuje také tvorbu výstupů z evidence sepsaných movitých věcí k aktuálnímu datu, v členění dle jednotlivých skladů. Výstupy slouží také pro stanovení míry rizika možné škody na věcech skladovaných v budovách orgánů finanční správy, o které GFŘ účtuje.

8.18.4 APED

Zavedením aplikace do rutinního provozu počátkem roku 2020 byla po mnoha letech naplněna litera zákona o elektronických dražbách a orgány Finanční správy ČR získaly nástroj pro dražby konané elektronickým způsobem, po kterém se zejména veřejnost poptávala. Systém umožňuje realizovat bezkontaktním způsobem zpeněžení jak movitých, tak nemovitých věcí, které jsou předmětem daňové exekuce. Viz rovněž kapitola 8.17.

8.18.5 PAPR

Aplikace obsahuje mimo jiné modul dražeb, který je v oblasti vymáhání nedoplatků využíván za účelem prezentace dražeb s jednáním, tzn. dražeb, které se nekonají elektronicky. Přestože má správce daně zákonem stanoveno, pokud je k tomu technicky vybaven, provádět dražby elektronicky, existují případy a komodity, kdy je vhodné nebo nutné dražbu nařídit tzv. s jednáním. Jedná se především o případy, kdy k nabytí dražené věci musí nabyvatel splňovat určité podmínky, které nelze v rámci elektronických dražeb ověřit – např. vlastnit zbrojní průkaz jako podmínku k nabytí zbraně do vlastnictví. Takovýchto dražeb je však vedle elektronických vedeno pouze v řádu jednotek ročně.

8.18.6 ASEP

Od listopadu 2022 probíhá na vybraných finančních úřadech pilotní provoz poskytování součinnosti soudním exekutorům pomocí této aplikace. Aplikace představuje novou podporu při zpracování údajů o přeplatcích evidovaných na osobních daňových účtech daňových subjektů, umožňuje rychlé zjištění možného přeplatku ze správy daní, na který se soudní exekutoři dotazují a vznikla především z důvodu snížení administrativní zátěže jak pro orgány Finanční správy ČR, tak pro soudní exekutory. Jejím cílem je vytvoření vhodného technického řešení pro oboustrannou rychlejší komunikaci.

8.19 Call centrum

V roce 2022 došlo v rámci Finančního úřadu pro Zlínský kraj ke spuštění pilotního provozu call centrum s upozorňováním na daňové nedoplatky nízké hodnot. Toto opatření navazuje na vyrozumění o daňovém nedoplatku uvedené v kapitole 8.7, kdy v rámci telefonických hovorů jsou daňoví dlužníci uvědomováni o bagatelních, a tedy snadno uhraditelných, nedoplatcích. Cílem call centra je jednak uvědomit daňové dlužníky o jejich nedoplatcích vůči Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj a umožnit jim tak dobrovolnou úhradu bez nutnosti zahájit daňovou exekuci, jednak uvolnit kapacity pracovníků vymáhacích útvarů na fiskálně

významnější daňové nedoplatky. Call centrum v průběhu roku 2022 obsluhovali vybraní pracovníci Oddělení kontrolního Finančního úřadu pro Zlínský kraj, což byl přejmenovaný útvar dříve se zabývající kontrolou evidence tržeb před jejím přerušením. Po zrušení této evidence a tím i útvaru původně vykonávajícím jeho kontrolu přešla od počátku roku 2023 daná agenda do působnosti Oddělení ostatních agend. Je zřejmé, že forma call centra byla zvolena i s ohledem na skutečnost, že správce daně v rámci správy daní nemůže bez dalšího resignovat na vymáhání nedoplatků nízkých hodnot a v podstatě tak vytvářet tzv. šedou zónu, kdy nedoplatky do určité výše by byly fakticky nevymáhané bez ohledu na to, že tím dochází fiskálním ztrátám veřejných rozpočtů.

8.20 Mimořádné odpuštění a zánik některých daňových dluhů

Počátkem roku 2023 vláda schválila návrh zákona o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů, tzv. Daňové milostivé léto. Cílem návrhu je navázat v resortu Ministerstva financí ČR na předchozí akce Milostivé léto I a II a jednak dát daňovým dlužníkům možnost zbavit se dluhů na příslušenství daní, jednak zbytečné zátěže v podobě bagatelních nedoplatků. Jedná se o samostatný zákon jednorázového charakteru se subsidiárním procesním režimem daňového řádu. V současnosti je daný návrh zákona v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR v prvním čtení jako sněmovní tisk 384, jeho konečné znění tak ještě není známo, nicméně dle vládního návrhu by se mělo vztahovat zejména na některé nedoplatky, které jsou spravovány orgány Finanční správy ČR a Celní správy ČR, ve zcela okrajových případech i Ministerstvem financí ČR. Na základě požadavku Ministerstva spravedlnosti ČR byla do působnosti tohoto zákona zahrnuta i oblast tzv. justičních pohledávek ve správě soudů nebo Vězeňské služby ČR. Územně samosprávné celky budou moci na základě usnesení příslušného zastupitelstva aplikovat Daňové milostivé léto i v případě místních poplatků nebo odvodů za porušení rozpočtové kázně ve své působnosti. Daňovým dlužníkům tak umožní zbavit se některých nedoplatků, orgánům Finanční správy ČR pak odpadne povinnost neefektivního a zdlouhavého vymáhání dlouhodobě obtížně dobytých, a přitom často bagatelních pohledávek. Předpokladem je, že mimořádné odpuštění příslušenství daně bude mít negativní dopad na veřejné rozpočty, nicméně že tento výpadek bude úměrně kompenzován v důsledku uhrazení dlužných jistin. Celkový dopad na veřejné rozpočty by tak mohl být přibližně neutrální.

9 VYBRANÉ UKAZATELE VYMÁHÁNÍ NEDOPLATKŮ

Informace o stavu a vývoji vymáhání daňových pohledávek poskytuje soubor agregovaných údajů, kdy ukazatele ve vztahu k Finanční správě ČR jako celku jsou periodicky zveřejňovány na webových stránkách Finanční správy ČR, ukazatele ve vztahu k Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj byly poskytnuty tímto správním orgánem. V obou případech jsou podkladem pro hodnocení účinnosti vymáhání vykonávaného Finanční správou ČR, potažmo Finančním úřadem pro Zlínský kraj, a lze z nich rovněž dovodit vývojové trendy. Hodnotící období bylo zvoleno od roku 2013, tedy od vzniku Finanční správy ČR do současnosti, resp. do posledních dostupných dat, kterými jsou většinou údaje za kalendářní rok 2021 s občasným přesahem do roku 2022, či v případě stratifikace nedoplatků evidovaných Finančním úřadem pro Zlínský kraj údaje ke konci 1. čtvrtletí 2023.

9.1 Finanční správa ČR

9.1.1 Obecná efektivnost a nákladovost Finanční správy ČR

Ukazatele nákladovosti vyjádřené poměrem mezi výdaji a příjmy, resp. počtem zaměstnanců, jsou ovlivňovány jednak výší daňového inkasa, na který má vliv i hospodářský cyklus, jednak i výší výdajů, které jsou ovlivňovány možnostmi státního rozpočtu. Mezi vnější faktory lze zahrnout legislativní změny, mezi vnitřní pak kontinuální snižování počtu systemizovaných míst a snahu o realizaci úsporných opatření v oblasti provozních a investičních výdajů.

Ukazatele efektivnosti vyjádřené poměrem mezi příjmy a výdaji, resp. počtem zaměstnanců, jsou ovlivněny stejnými faktory. Vývoj efektivnosti a nákladovosti Finanční správy ČR jsou shrnuty v následující tabulce.

Tabulka 6 Efektivnost a nákladovost (výroční zprávy FSČR)

Rok:	Příjmy na 1 Kč výdajů:	Příjmy na 1 zaměstnance:	Výdaje na 100 Kč příjmů:	Výdaje na 1 zaměstnance:	Neinvestiční výdaje na 1 zaměstnance:
2013:	71,9 Kč	40 931 409 Kč	1,4 Kč	569 107 Kč	504 132 Kč
2014:	76,8 Kč	42 561 644 Kč	1,3 Kč	554 145 Kč	517 252 Kč
2015:	72,7 Kč	43 946 236 Kč	1,4 Kč	604 363 Kč	573 165 Kč
2016:	70,9 Kč	47 948 785 Kč	1,4 Kč	676 349 Kč	622 408 Kč
2017:	67,2 Kč	51 503 997 Kč	1,5 Kč	766 153 Kč	721 839 Kč
2018:	70,6 Kč	54 980 036 Kč	1,4 Kč	778 972 Kč	753 134 Kč
2019:	71,7 Kč	58 930 855 Kč	1,4 Kč	822 078 Kč	792 479 Kč

Rok:	Příjmy na 1 Kč výdajů:	Příjmy na 1 zaměstnance:	Výdaje na 100 Kč příjmů:	Výdaje na 1 zaměstnance:	Neinvestiční výdaje na 1 zaměstnance:
2020:	63,0 Kč	56 656 459 Kč	1,6 Kč	898 987 Kč	834 556 Kč
2021:	65,7 Kč	58 579 282 Kč	1,5 Kč	891 955 Kč	828 998 Kč
Průměr:	70,0 Kč	46 123 033 Kč	1,4 Kč	729 123 Kč	683 107 Kč

Z údajů je zřetelný trend zvyšujících se příjmů i výdajů na jednoho zaměstnance a rovněž je patrný i výrazný pokles příjmů na 1 Kč výdajů v letech 2020 a 2021, což je v důsledku hospodářského cyklu, resp. dopadů pandemie SARS-CoV-2, kdy byl v daném období značný pokles inkasa daňových příjmů.

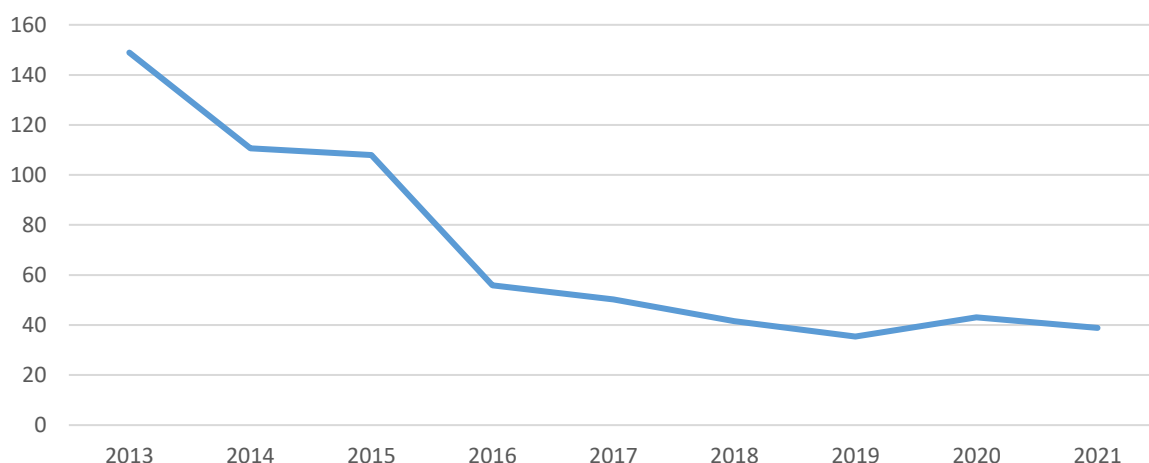
9.1.2 Daňové nedoplatky

Vývoj celkového objemu kumulovaných daňových nedoplateků je uveden v následující tabulce a grafu, přičemž je pochopitelně žádoucí, aby kumulovaná výše daňových nedoplateků byla klesající v čase.

Tabulka 7 Vývoj celkového objemu kumulovaných daňových nedoplateků v mld. Kč (výroční zprávy FSČR)

2013:	2014:	2015:	2016:	2017:	2018:	2019:	2020:	2021:
148,9	110,6	107,9	55,9	50,3	41,6	35,4	43,1	38,8

Graf 6 Vývoj celkového objemu kumulovaných daňových nedoplateků v mld. Kč (vlastní zpracování)



Následující tabulky 8 a 9 poskytují kumulované údaje o hodnotách evidovaných daňových nedoplateků na vybraných druzích daní a odvodů a na skupině dalších druhů příjmů souhrnně vykazovaných pod položkou ostatní příjmy, odvody a poplatky.

Tabulka 8 Vývoj celkové hodnoty evidovaných nedoplatků na vybraných druzích daní a na dalších příjmech v mil. Kč (výroční zprávy FSČR)

Daň:	2013:	2014:	2015:	2016:
z přidané hodnoty:	96 527	73 951	75 566	37 318
spotřební:	904	565	468	19
z příjmů PO:	21 155	14 354	13 344	7 759
z příjmů FO:	12 298	9 745	8 234	4 548
z příjmů FO ze závislé činnosti:	3 679	2 795	2 429	1 312
z příjmů vybíraná srážkou:	438	336	319	192
z nemovitých věcí:	1 030	913	857	616
z nabytí nemovitých věcí	-	148	253	310
dědická, darovací a z převodu:	2 989	2 330	1 886	1 141
silniční:	1 692	1 488	1 324	739
Odvod z elektřiny ze slun. záření:	0	0	0	0
z loterií / z hazardu:	261	115	119	125
Ostatní příjmy, odvody, poplatky:	7967	3865	3 058	1 780
Celkem:	148 941	110 604	107 858	55 860

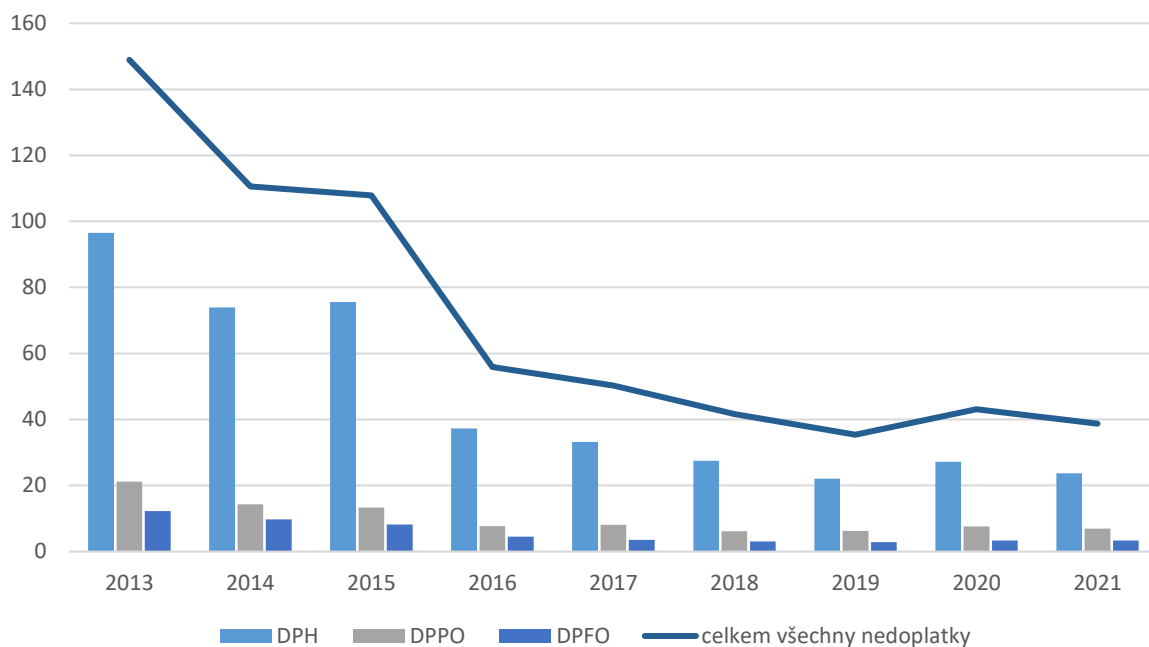
Tabulka 9 Vývoj celkové hodnoty evidovaných nedoplatků na vybraných druzích daní a na dalších příjmech v mil. Kč (výroční zprávy FSČR)

Daň:	2017:	2018:	2019:	2020:	2021:
z přidané hodnoty:	33 202,0	27 498,9	22 094,4	27 178,0	23 683,8
spotřební:	11,5	4,3	4,0	7,4	3,7
z příjmů PO:	8 126,6	6 186,1	6 262,7	7 571,6	6 945,4
z příjmů FO:	3 505,7	3 111,2	2 898,2	3 367,1	3 398,2
z příjmů FO ze závislé činnosti:	1 025,5	896,2	819,6	1 214,3	1 110,4
z příjmů vybíraná srážkou:	272,1	336,8	167,2	289,4	276,4
z nemovitých věcí:	509,7	448,3	414,1	499,4	513,5
z nabytí nemovitých věcí	385,9	409,5	372,0	323,7	199,2
dědická, darovací a z převodu:	749,7	543,8	416,7	351,0	273,1
silniční:	530,3	430,9	379,2	471,6	455,7
Odvod z elektřiny ze slun. záření:	0	0	0	0	0
z hazardu:	22,5	22,9	140,5	298,9	140,3
Ostatní příjmy, odvody, poplatky:	1 981,3	1 731,2	1 431,6	1 544,6	1 756,1
Celkem:	50 322,6	41 619,9	35 400,1	43 117,0	38 756,1

Je zřejmé, že nejproblematictější je daň z přidané hodnoty, kde nedoplatky dlouhodobě činí téměř 66 % z celkové výše zjištěných nedoplatků, přičemž v roce 2015 tomu bylo až přes 70 %. Daň z příjmů právnických osob dosahuje dlouhodobého průměru 14,5 %, přičemž z údajů lze dovodit narůstající trend, kdy z počátečních hodnot v rozmezí přibližně 13 % –

14 % hodnota vzrostla na současných téměř 18 %. U daně z příjmů fyzických osob podávajících daňová přiznání je tento podíl dlouhodobě kolem 8 %.

Graf 7 Vývoj celkové hodnoty evidovaných nedoplatků na vybraných druzích daní a na dalších příjmech v mld. Kč (výroční zprávy FSČR)



Z grafického znázornění celkové hodnoty evidovaných nedoplatků a tří nejvýznamnějších druhů příjmů je zřetelný přetrvávající negativní vliv výše nedoplatků na dani z přidané hodnoty na celkové hodnoty evidovaných nedoplatků.

9.1.3 Zajištění nedoplatků

Zástavní právo z rozhodnutí správního orgánu je způsobem, jakým správce daně zajišťuje své pohledávky za daňovými dlužníky. Počet vydaných rozhodnutí a výše zajišťované částky v členění dle jednotlivých let jsou uvedeny v následující tabulce.

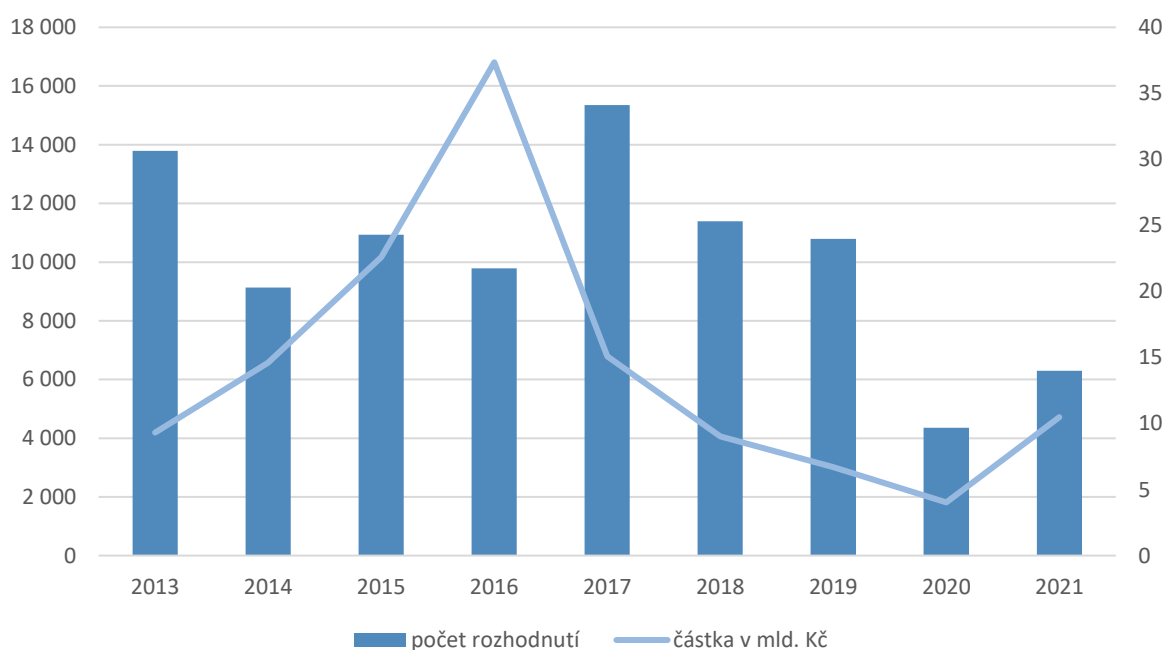
Tabulka 10 Zajištění zástavním právem (výroční zprávy FSČR)

Rok:	Počet rozhodnutí:	Částka:
2013:	13 787	9,327 mld. Kč
2014:	9 132	14,595 mld. Kč
2015:	10 929	22,606 mld. Kč
2016:	9 786	37,354 mld. Kč
2017:	15 353	15,088 mld. Kč
2018:	11 394	9,028 mld. Kč
2019:	10 796	6,708 mld. Kč

Rok:	Počet rozhodnutí:	Částka:
2020:	4 360	4,028 mld. Kč
2021:	6 299	10,469 mld. Kč
Celkem:	91 836	129,203 mld. Kč

Z údajů lze dovodit značný propad počtu vydaných rozhodnutí a zajišťované částky v roce 2020, což koresponduje s dočasným omezením využívání institutu zástavního práva, k němuž bylo přistoupeno v roce 2020 v rámci mimořádných opatření přijatých Finanční správou ČR v souvislosti s pandemií SARS-CoV-2. Po ukončení těchto opatření v průběhu roku 2021 je zřetelný opětovný růst počtu vydaných rozhodnutí i zajišťované částky. Údaje jsou vizualizovány i v následujícím grafu.

Graf 8 Zajištění zástavním právem (výroční zprávy FSČR)



Další oblastí zajištění jsou zajišťovací příkazy podle ust. § 167 až 169 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.) a ust. § 103 zákona o dani z přidané hodnoty (Zákon č. 235/2004 Sb.), což je institut, který umožňuje správci daně zabezpečit úhradu daně, která ještě nebyla stanovena nebo ještě není splatná. Správcem daně jsou vydávány za situace, kdy je výrazná obava o budoucí dobytost daně. Údaje z této oblasti zajištění ve vztahu k počtům vydaných zajišťovacích příkazů, počtům daňových subjektů, na které byly vydány, celkových zajišťovaných částek a celkových výší úhrad jsou shrnuty v následujícím tabulkovém přehledu.

Tabulka 11 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň
(Statistické údaje zajišťovacích příkazů, FSČR 2023)

Rok:	Počet vydaných zaj. příkazů:	Počet daňových subjektů:	Částka:	Úhrady ze zajištění:	Výtěžnost:
2013:	457	280	6,173 mld. Kč	nebylo statisticky sledováno	nebylo statisticky sledováno
2014:	1 032	328	4,172 mld. Kč	0,256 mld. Kč	6,14 %
2015:	1 605	424	3,633 mld. Kč	0,822 mld. Kč	22,62 %
2016:	1 561	309	3,329 mld. Kč	1,098 mld. Kč	32,98 %
2017:	1 420	358	1,594 mld. Kč	0,690 mld. Kč	43,29 %
2018:	1 174	355	1,473 mld. Kč	0,471 mld. Kč	32,00 %
2019:	765	185	0,559 mld. Kč	0,477 mld. Kč	85,42 %
2020:	1 006	276	0,519 mld. Kč	0,348 mld. Kč	67,08 %
2021:	1 030	242	0,726 mld. Kč	0,235 mld. Kč	32,35 %
2022:	525	136	0,692 mld. Kč	0,217 mld. Kč	31,41 %
Celkem:	10 575	-	22,871 mld. Kč	4,615 mld. Kč	20,18 %

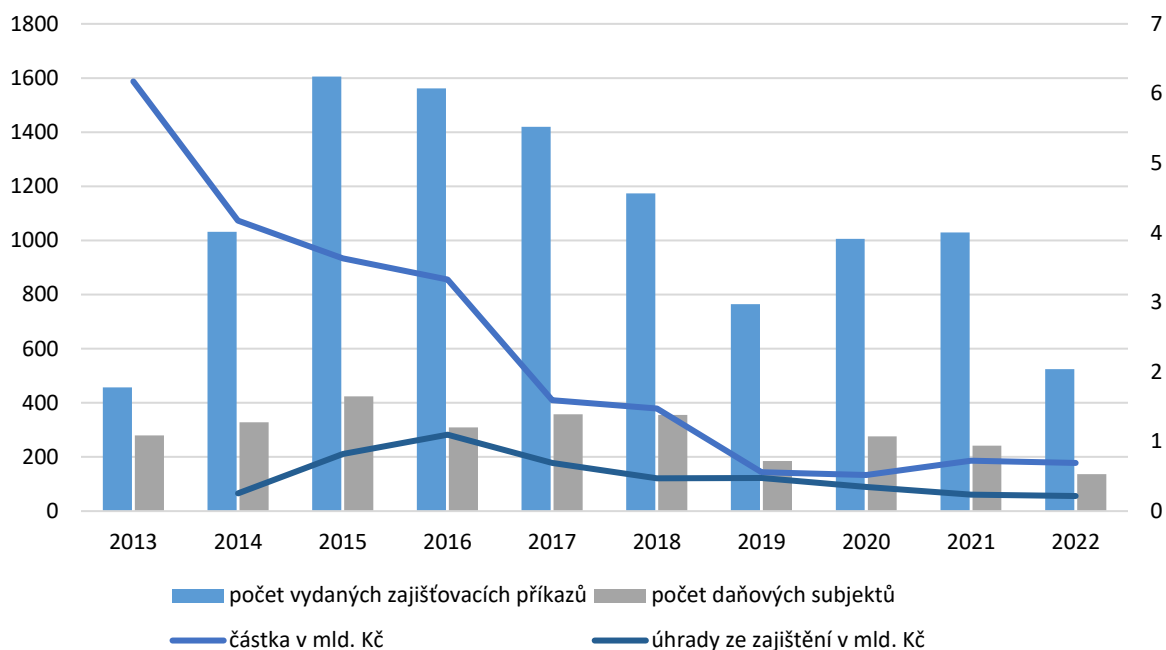
Správce daně k danému institutu obecně přistupuje až jako ke krajní možnosti, což lze dovodit i ze srovnání výše uvedeného počtu daňových subjektů, na něž byly zajišťovací příkazy vydány, jejichž počet se i v letech s nejvyšším počtem vydaných zajišťovacích příkazů pohybuje v řádu nižších jednotek set, a celkového počtu daňových subjektů, jejichž počet v roce 2022 přesahuje 7,6 milionu, resp. plátců daně z přidané hodnoty, jejichž počet v témže období dosahuje téměř 1 milionu.

Tabulka 12 Podíl daňových subjektů se zajišťovacím příkazem na celkovém počtu registrovaných plátců DPH (Statistické údaje zajišťovacích příkazů, FSČR 2023)

2013:	2014:	2015:	2016:	2017:	2018:	2019:	2020:	2021:	2022:
0,055 %	0,064 %	0,084 %	0,061 %	0,069 %	0,066 %	0,034 %	0,049 %	0,041 %	0,022 %

Z údajů uvedených v tabulce 12 je zřejmé, že orgány Finanční správy ČR jsou zajišťovací příkazy s ohledem na nutnost proporcionality uplatňovány selektivně a jsou zaměřeny zejména na daňové subjekty, které jsou zapojeny do řetězců subjektů účelově sestavených s cílem narušit neutralitu daně z přidané hodnoty nebo na daňové subjekty majetkově neprůhledných struktur.

Graf 9 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň
(Statistické údaje zajišťovacích příkazů, FSČR 2023)



Z grafického znázornění dat je rovněž patrný dlouhodobý trend snižování počtu vydaných zajišťovacích příkazů, a především výše zajišťované částky. Jednak je snaha správce daně cílit zejména na daňové subjekty účastníci se narušení neutrality daně z přidané hodnoty na pozicích tzv. ztraceného obchodníka (Missing trader) a nárazníku (Buffer), tedy na daňové subjekty, které většinou nedisponují jiným než vysoce likvidním majetkem. Tím jsou zejména krátkodobě postižitelné finanční prostředky na bankovních účtech, které jsou obratem po připsání přeposílány na účty dalších subjektů či jsou vybírány v hotovosti a ihned poté, co je daňovým subjektem zjištěno, že správcem daně byla jeho účast na narušení neutrality daně z přidané hodnoty detekována, tyto finanční toky ustávají. S tím souvisí i v posledních letech přibližující se křivky celkové částky daně zajišťované a celkové úhrady daně zajištěné, což souvisí se skutečností, kdy správcem daně jsou u těchto daňových subjektů vydávány zajišťovací příkazy jen v částkách nepříliš převyšujících zjištěnou hodnotu majetku těchto daňových subjektů. Správce daně tak postupuje z důvodu hospodárnosti, neboť je neúčelné výrazně přezajišťovat zjištěnou částku majetku, neboť daňový subjekt jiným postižitelným majetkem nedisponuje a ani v budoucnu disponovat nebude. A po zjištění, že správcem daně bylo jeho zapojení do účelově sestaveného řetězce subjektů detekováno, již dalším majetkem disponovat nebude, neboť finanční toky ihned ukončí a další správcem daně potenciálně postižitelný majetek tak již nevznikne.

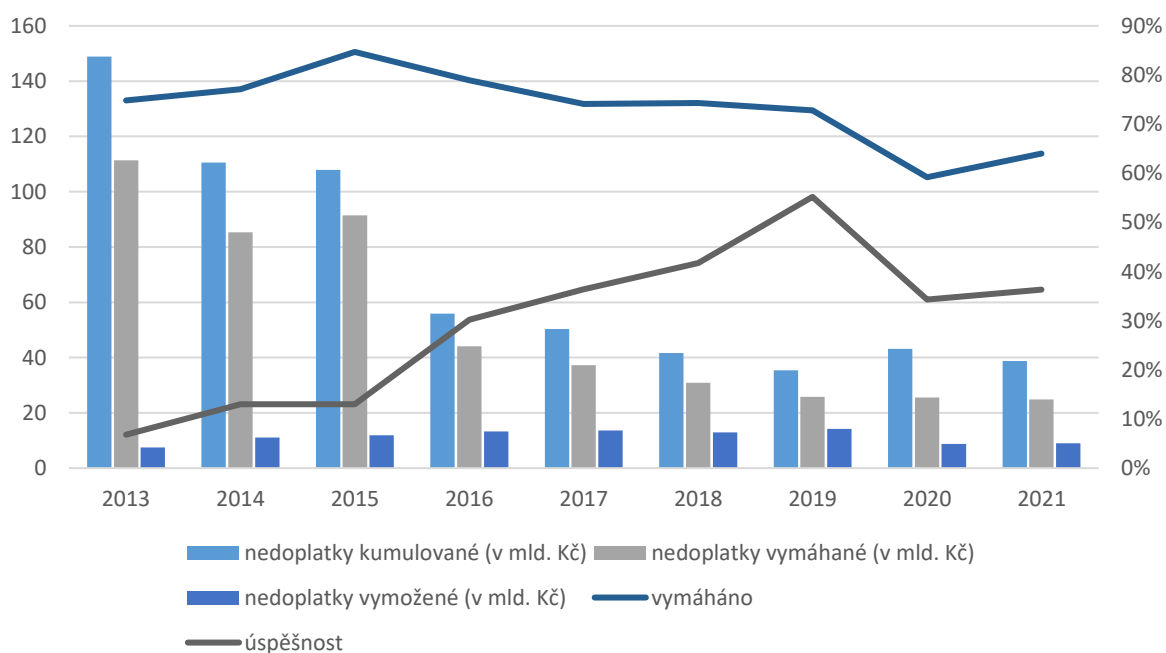
9.1.4 Vymáhání daňových nedoplatků na daních a příslušenství daní

Základní agregované údaje, které z dlouhodobého pohledu charakterizují vývoj objemu vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků evidovaných orgány Finanční správy ČR, jsou uvedeny v následujících tabulkách a grafech. Ve všech případech se jedná o údaje, kdy orgány Finanční správy ČR vystupují v postavení správce daně podle § 10 daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.).

Tabulka 13 Vývoj objemu nedoplatků evidovaných, vymáhaných a vymožených (výroční zprávy FSČR)

Rok:	Nedoplatky kumulované:	Nedoplatky vymáhané:	Nedoplatky vymožené:	Vymáháno:	Úspěšnost:
2013:	148,9 mld. Kč	111,4 mld. Kč	7,5 mld. Kč	74,8 %	6,8 %
2014:	110,6 mld. Kč	85,3 mld. Kč	11,1 mld. Kč	77,1 %	13,0 %
2015:	107,9 mld. Kč	91,4 mld. Kč	11,9 mld. Kč	84,7 %	13,0 %
2016:	55,9 mld. Kč	44,1 mld. Kč	13,3 mld. Kč	78,9 %	30,2 %
2017:	50,3 mld. Kč	37,3 mld. Kč	13,6 mld. Kč	74,1 %	36,4 %
2018:	41,6 mld. Kč	30,9 mld. Kč	12,9 mld. Kč	74,3 %	41,7 %
2019:	35,4 mld. Kč	25,8 mld. Kč	14,2 mld. Kč	72,8 %	55,2 %
2020:	43,1 mld. Kč	25,5 mld. Kč	8,8 mld. Kč	59,2 %	34,3 %
2021:	38,8 mld. Kč	24,8 mld. Kč	9,0 mld. Kč	64,0 %	36,3 %

Graf 10 Vývoj objemu nedoplatků evidovaných, vymáhaných a vymožených (výroční zprávy FSČR)



Pro úplnost je nutné uvést, že od roku 2015 je Finanční správou ČR v rámci zveřejňovaných statistik v evidenci nedoplatků ve vymáhání a nedoplatků vymožených uplatňována nová metodika vykazování – počet případů a objem vymáhaných a vymožených nedoplatků neobsahuje údaje k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. Za účelem meziročního porovnání byly údaje k objemu vymáhaných a vymožených nedoplatků za rok 2014 vygenerovány zpětně podle nové metodiky, nicméně data za rok 2013 zůstala statisticky nezměněna.

Rozdíl mezi celkovým objemem evidovaných kumulovaných daňových nedoplatků a objemem daňových nedoplatků evidovaných ve vymáhání tvoří zejména nedoplatky nepředané vymáhacím útvarům, neboť jak bylo uvedeno v teoretické části, na osobním daňovém účtu daňových subjektů jsou evidovány i nevymahatelné nedoplatky, u kterých jsou evidovány žádosti daňových subjektů o posečkání úhrady či její rozložení na splátky. Z údajů je zřejmý trend, kdy se oproti počátkům Finanční správy ČR zvyšuje úspěšnost vymáhaných daňových nedoplatků.

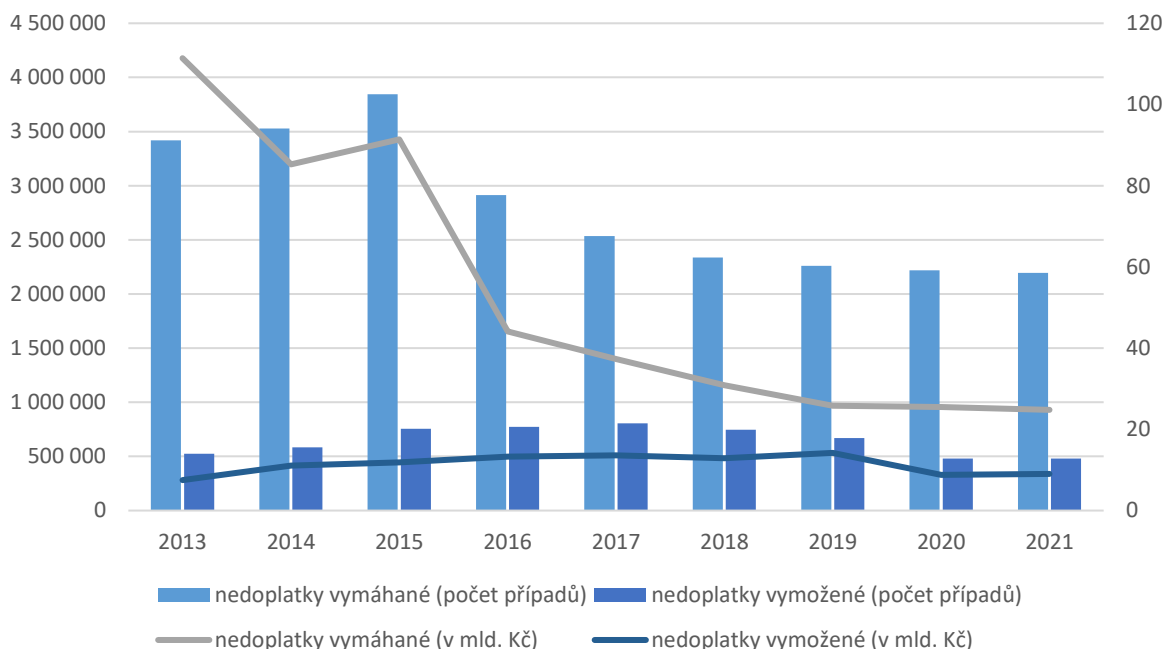
Tabulka 14 Vývoj objemu a počtu nedoplatků vymáhaných a vymožených (výroční zpráva FSČR)

Rok:	Počet případů vymáhaných nedoplatků:	Nedoplatky vymáhané:	Počet případů vymožených nedoplatků:	Nedoplatky vymožené:
2013:	3 420 171	111,4 mld. Kč	525 999	7,5 mld. Kč
2014:	3 528 833	85,3 mld. Kč	583 715	11,1 mld. Kč
2015:	3 843 341	91,4 mld. Kč	753 804	11,9 mld. Kč
2016:	2 913 200	44,1 mld. Kč	773 843	13,3 mld. Kč
2017:	2 533 894	37,3 mld. Kč	804 636	13,6 mld. Kč
2018:	2 338 316	30,9 mld. Kč	746 609	12,9 mld. Kč
2019:	2 261 475	25,8 mld. Kč	669 118	14,2 mld. Kč
2020:	2 217 247	25,5 mld. Kč	480 138	8,8 mld. Kč
2021:	2 194 159	24,8 mld. Kč	480 866	9,0 mld. Kč
Celkem:		476,5 mld. Kč		102,3 mld. Kč

Jak již bylo uvedeno, od roku 2015 je Finanční správou ČR v rámci zveřejňovaných statistik v evidenci nedoplatků ve vymáhání a nedoplatků vymožených uplatňována nová metodika vykazování – počet případů a objem vymáhaných a vymožených nedoplatků neobsahuje údaje k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. Za účelem meziročního porovnání byly údaje k objemu vymáhaných a vymožených nedoplatků za rok

2014 vygenerovány zpětně podle nové metodiky, nicméně data za rok 2013 zůstala statisticky nezměněna.

Graf 11 Vývoj objemu a počtu nedoplatků vymáhaných a vymožených (výroční zprávy FSČR)



Jak vyplývá z tabulky 14 a zejména z vizualizace v grafu 11, je patrný trend přibližování nedoplatků vymáhaných a vymožených, nicméně je to i důsledkem administrativního odepsání značného množství nedobytných nedoplatků v předchozích letech. Nicméně i přes tyto odpisy je zřejmé, že se zvyšuje úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků. I přesto je však nutné konstatovat, že daňové nedoplatky i nadále tvoří významný podíl daňového inkasa. Jak již bylo uvedeno v kapitole 9.1.2, nejproblematictější je dlouhodobě daň z přidané hodnoty, která tvoří výraznou většinu všech evidovaných nedoplatků, což je podrobněji shrnuto i v tabulkách 15 a 16.

Tabulka 15 Přehled vymáhaných nedoplatků u vybraných druhů příjmů (výroční zprávy FSČR)

Rok:	DPH:	Daně z příjmů:	Daň z nemov. věcí:	Daň z nabytí nemovitých věcí:	Daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí:	Daň silniční:
2013:	71,0 mld. Kč	26,8 mld. Kč	-	-	2,7 mld. Kč	1,3 mld. Kč
2014:	60,8 mld. Kč	20,7 mld. Kč	-	-	2,5 mld. Kč	1,3 mld. Kč
2015:	66,5 mld. Kč	18,8 mld. Kč	0,62 mld. Kč	0,09 mld. Kč	1,7 mld. Kč	1,2 mld. Kč
2016:	30,8 mld. Kč	9,7 mld. Kč	0,43 mld. Kč	0,19 mld. Kč	1,1 mld. Kč	0,7 mld. Kč
2017:	25,5 mld. Kč	8,7 mld. Kč	0,36 mld. Kč	0,21 mld. Kč	0,7 mld. Kč	0,5 mld. Kč
2018:	21,5 mld. Kč	6,8 mld. Kč	0,31 mld. Kč	0,24 mld. Kč	0,5 mld. Kč	0,4 mld. Kč

Rok:	DPH:	Daně z příjmů:	Daň z nemov. věcí:	Daň z nabytí nemovitých věcí:	Daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí:	Daň silniční:
2019:	17,5 mld. Kč	5,9 mld. Kč	0,29 mld. Kč	0,41 mld. Kč	0,2 mld. Kč	0,3 mld. Kč
2020:	16,9 mld. Kč	6,3 mld. Kč	0,30 mld. Kč	0,22 mld. Kč	0,3 mld. Kč	0,3 mld. Kč
2021:	16,2 mld. Kč	6,3 mld. Kč	0,26 mld. Kč	0,17 mld. Kč	0,3 mld. Kč	0,3 mld. Kč
Celkem:	326,7 mld. Kč	110,0 mld. Kč	2,6 mld. Kč	1,5 mld. Kč	10,0 mld. Kč	6,3 mld. Kč

Tabulka 16 Přehled vymožených nedoplatků u vybraných druhů příjmů
(výroční zprávy FSČR)

Rok:	DPH:	Daně z příjmů:	Daň z nemov. věcí:	Daň z nabytí nemovitých věcí:	Daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí:	Daň silniční:
2013:	1,2 mld. Kč	0,3 mld. Kč	-	-	0,1 mld. Kč	0,1 mld. Kč
2014:	1,9 mld. Kč	0,6 mld. Kč	-	-	0,2 mld. Kč	0,1 mld. Kč
2015:	2,4 mld. Kč	0,7 mld. Kč	0,06 mld. Kč	0,03 mld. Kč	0,09 mld. Kč	0,11 mld. Kč
2016:	2,4 mld. Kč	0,8 mld. Kč	0,07 mld. Kč	0,07 mld. Kč	0,08 mld. Kč	0,10 mld. Kč
2017:	2,9 mld. Kč	1,0 mld. Kč	0,07 mld. Kč	0,09 mld. Kč	0,06 mld. Kč	0,12 mld. Kč
2018:	2,8 mld. Kč	1,0 mld. Kč	0,08 mld. Kč	0,10 mld. Kč	0,04 mld. Kč	0,13 mld. Kč
2019:	3,1 mld. Kč	1,2 mld. Kč	0,08 mld. Kč	0,14 mld. Kč	0,04 mld. Kč	0,13 mld. Kč
2020:	1,6 mld. Kč	0,5 mld. Kč	0,04 mld. Kč	0,06 mld. Kč	0,02 mld. Kč	0,06 mld. Kč
2021:	1,4 mld. Kč	0,7 mld. Kč	0,03 mld. Kč	0,04 mld. Kč	0,02 mld. Kč	0,05 mld. Kč
Celkem:	19,7 mld. Kč	6,8 mld. Kč	0,4 mld. Kč	0,5 mld. Kč	0,7 mld. Kč	0,9 mld. Kč

Z meziročního porovnání absolutních údajů k daňovým nedoplatkům u jednotlivých vybraných druhů příjmů je v letech 2020 a 2021 patrný pokles u objemu vymožených nedoplatků, a to v důsledku mimořádných opatření, přijatých v souvislosti s pandemií SARS-CoV-2. Zvýšený objem kumulovaných daňových pohledávek, pokles objemu nedoplatků předaných k vymáhání a pokles nedoplatků vymožených pak byly logickým následkem tehdejšího stavu ekonomiky a snížené platební schopnosti daňových subjektů. Případy, kdy by okamžité provedení daňové exekuce mělo v daných letech pro daňový subjekt zvlášť nepříznivé následky mající přímou souvislost s pandemií SARS-CoV-2, byly řešeny také na základě žádostí o posečkání.

Oblast vymáhání daní byla v té době rovněž ovlivněna po stránce personální, neboť útvary vymáhací spolu s útvary kontrolními byly vyčleněny na činnosti související s agendou kompenzačních bonusů.

Tabulka 17 Přehled vymáhaných nedoplatků podle druhu daňové exekuce (výroční zprávy FSČR)

Rok:	Srážkami ze mzdy:	Příkázáním pohledávky u PPS:	Příkázáním jiné peněžité pohledávky:	Postižením jiných majetkových práv:	Prodejem movitých věcí:	Prodejem nemovitých věcí:
2013:	5,1 mld. Kč	13,6 mld. Kč	3,0 mld. Kč	0,23 mld. Kč	1,5 mld. Kč	1,9 mld. Kč
2014:	5,4 mld. Kč	8,6 mld. Kč	2,0 mld. Kč	0,17 mld. Kč	0,6 mld. Kč	1,5 mld. Kč
2015:	5,6 mld. Kč	16,9 mld. Kč	1,9 mld. Kč	0,17 mld. Kč	0,7 mld. Kč	1,7 mld. Kč
2016:	3,0 mld. Kč	9,0 mld. Kč	1,0 mld. Kč	0,02 mld. Kč	0,9 mld. Kč	1,1 mld. Kč
2017:	2,2 mld. Kč	9,0 mld. Kč	0,9 mld. Kč	0,01 mld. Kč	0,6 mld. Kč	1,0 mld. Kč
2018:	1,8 mld. Kč	8,2 mld. Kč	0,6 mld. Kč	0,01 mld. Kč	0,9 mld. Kč	0,9 mld. Kč
2019:	1,4 mld. Kč	6,5 mld. Kč	0,5 mld. Kč	0,30 mld. Kč	0,4 mld. Kč	1,0 mld. Kč
2020:	1,3 mld. Kč	3,8 mld. Kč	0,5 mld. Kč	0,32 mld. Kč	0,4 mld. Kč	1,0 mld. Kč
2021:	1,1 mld. Kč	5,4 mld. Kč	0,4 mld. Kč	0,33 mld. Kč	0,3 mld. Kč	0,6 mld. Kč
Celkem:	26,9 mld. Kč	81,0 mld. Kč	10,8 mld. Kč	1,56 mld. Kč	6,3 mld. Kč	10,7 mld. Kč

Tabulka 18 Přehled vymožených daňových nedoplatků podle druhu daňové exekuce (výroční zprávy FSČR)

Rok:	Srážkami ze mzdy:	Příkázáním pohledávky u PPS:	Příkázáním jiné peněžité pohledávky:	Postižením jiných majetkových práv:	Prodejem movitých věcí:	Prodejem nemovitých věcí:
2013:	147 mil. Kč	1 778 mil. Kč	202 mil. Kč	1 mil. Kč	81 mil. Kč	38 mil. Kč
2014:	164 mil. Kč	2 299 mil. Kč	134 mil. Kč	11 mil. Kč	135 mil. Kč	85 mil. Kč
2015:	178 mil. Kč	2 609 mil. Kč	217 mil. Kč	10 mil. Kč	154 mil. Kč	68 mil. Kč
2016:	181 mil. Kč	2 788 mil. Kč	237 mil. Kč	11 mil. Kč	193 mil. Kč	87 mil. Kč
2017:	191 mil. Kč	3 395 mil. Kč	224 mil. Kč	2 mil. Kč	206 mil. Kč	129 mil. Kč
2018:	164 mil. Kč	3 449 mil. Kč	243 mil. Kč	4 mil. Kč	157 mil. Kč	120 mil. Kč
2019:	140 mil. Kč	3 951 mil. Kč	303 mil. Kč	9 mil. Kč	225 mil. Kč	104 mil. Kč
2020:	89 mil. Kč	1 655 mil. Kč	163 mil. Kč	16 mil. Kč	46 mil. Kč	68 mil. Kč
2021:	75 mil. Kč	1 604 mil. Kč	221 mil. Kč	10 mil. Kč	60 mil. Kč	27 mil. Kč
Celkem:	1 329 mil. Kč	23 528 mil. Kč	1 944 mil. Kč	74 mil. Kč	1 257 mil. Kč	726 mil. Kč

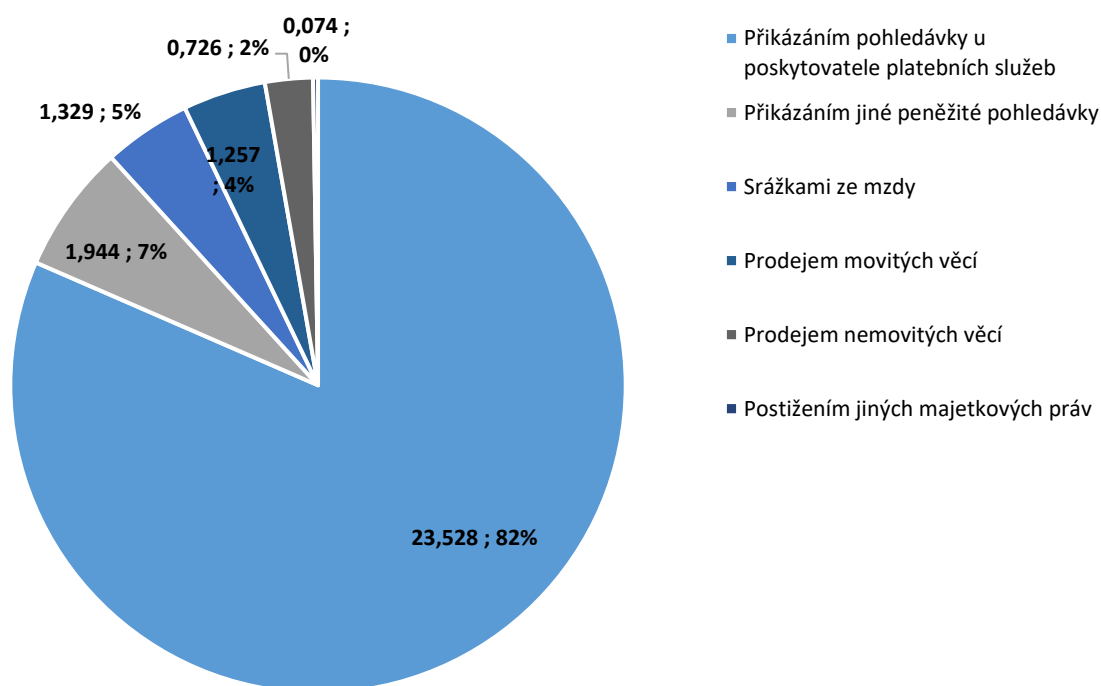
Jak již bylo uvedeno, od roku 2015 je Finanční správou ČR v rámci zveřejňovaných statistik v evidenci nedoplatků ve vymáhání a nedoplatků vymožených uplatňována nová metodika vykazování – počet případů a objem vymáhaných a vymožených nedoplatků neobsahuje údaje k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. Za účelem meziročního porovnání byly údaje k objemu vymáhaných a vymožených nedoplatků za rok 2014 vygenerovány zpětně podle nové metodiky, nicméně data za rok 2013 zůstala statisticky nezměněna.

Z údajů v tabulkách 17 a 18 je zřejmé, že dlouhodobě nejčastěji využívaným a zároveň neefektivnějším exekčním prostředkem správce daně je daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Exekuce srážkami ze mzdy je dalším poměrně hojně využívaným způsobem daňové exekuce při vymáhání daňových nedoplatků, její efektivitu však omezuje nízká výtěžnost vzhledem k faktu, že mzda dlužníků bývá v době nařízení daňové exekuce nezřídkem postihována již srážkami pro pohledávky jiných věřitelů a výše prováděných srážek neumožňuje provedení exekuce pro další pohledávky za dlužníky.

I z uvedeného tabulkového přehledu je zřejmé, že v průběhu let 2020 a 2021 bylo vymáhání orgány Finanční správy ČR poznamenáno dopady pandemie SARS-CoV-2, která výrazně ovlivnila životy lidí, ekonomiku, i činnost veřejné správy. Důsledky mimořádných opatření, přijatých vládou ČR, správními orgány České republiky a Finanční správou ČR v souvislosti s pandemií, se promítly i do oblasti vymáhání daňových nedoplatků, což se výrazně projevilo především v objemu vymožených nedoplatků.

Podíl vymožených daňových nedoplatků dle jednotlivých způsobů daňové exekuce je zřetelný z grafu 12.

Graf 12 Přehled v letech 2013 až 2021 vymožených daňových nedoplatků podle druhu daňové exekuce v mld. Kč (výroční zprávy FSČR)



Správce daně vymáhá daňové pohledávky nejen jednotlivými způsoby daňové exekuce, ale rovněž i v rámci insolvenčních řízení, které je však vymoženými částkami spíše doplňkovým způsobem vymáhání. Výtěžnost insolvenčního řízení totiž závisí rovněž na tom, zda dlužník využije výhod spojených se sanačními způsoby řešení úpadku, které umožňují další ekonomickou činnost dlužníka (oddlužení, reorganizace), či zda je úpadek řešen tzv. likvidačním způsobem (konkurs).

Vymáhání daňových nedoplatků prostřednictvím soudních exekutorů je správci daně využíváno jen v nezbytných případech a jedná se o minoritní záležitost. Jedná se především o náhrady škody z adhezního řízení v souvislosti s trestním řízením, kdy správce daně vystupuje jako poškozený a uplatňuje náhradu škody za nedobytné pohledávky právnických osob po pachatelích, tj. převážně po statutárních orgánech, případně po třetích osobách, které byly organizátory daňové trestné činnosti. Správce daně také, z titulu věřitele, přihlašuje daňové pohledávky do exekucí prováděných soudními exekutory.

9.1.5 Mezinárodní pomoc při vymáhání

Rozsah mezinárodní pomoci při vymáhání realizovaný orgány Finanční správy ČR v členění dle jednotlivých typů spolupráce a kalendářních let je specifikována v tabulkách 19 a 20.

Tabulka 19 Zahraniční žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání (výroční zprávy FSČR)

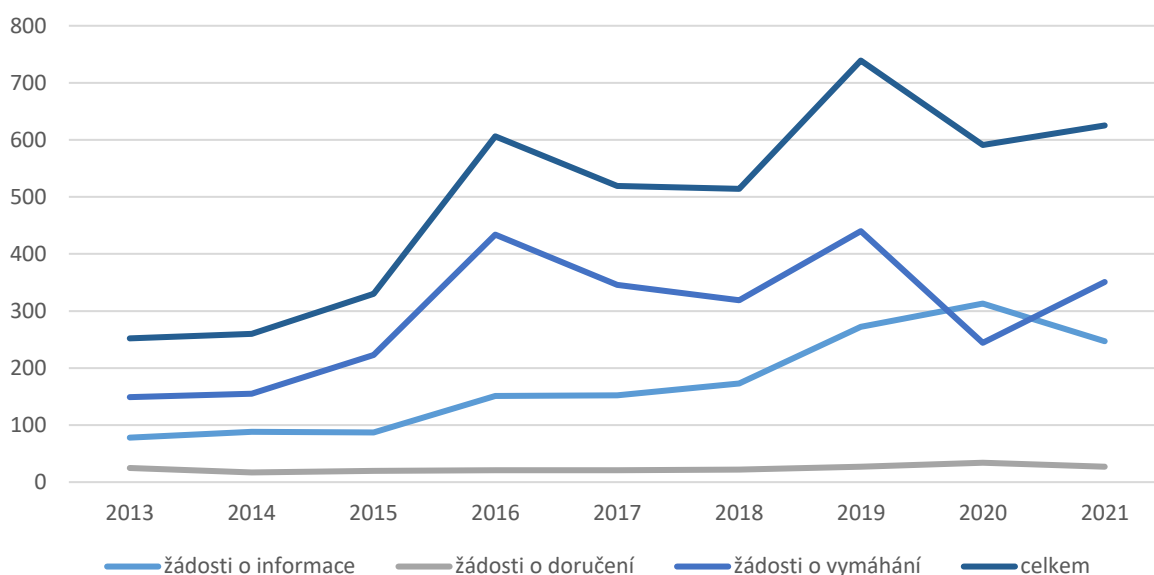
Rok / žádost:	o informace:	o doručení:	o vymáhání:	Celkem:
2013:	78	25	149	252
2014:	88	17	155	260
2015:	87	20	223	330
2016:	151	21	434	606
2017:	152	21	346	519
2018:	173	22	319	514
2019:	272	27	440	739
2020:	313	34	244	591
2021:	247	27	351	625
Celkem:	1 561	214	2 661	4 436

Tabulka 20 Tuzemské žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání (výroční zprávy FSČR)

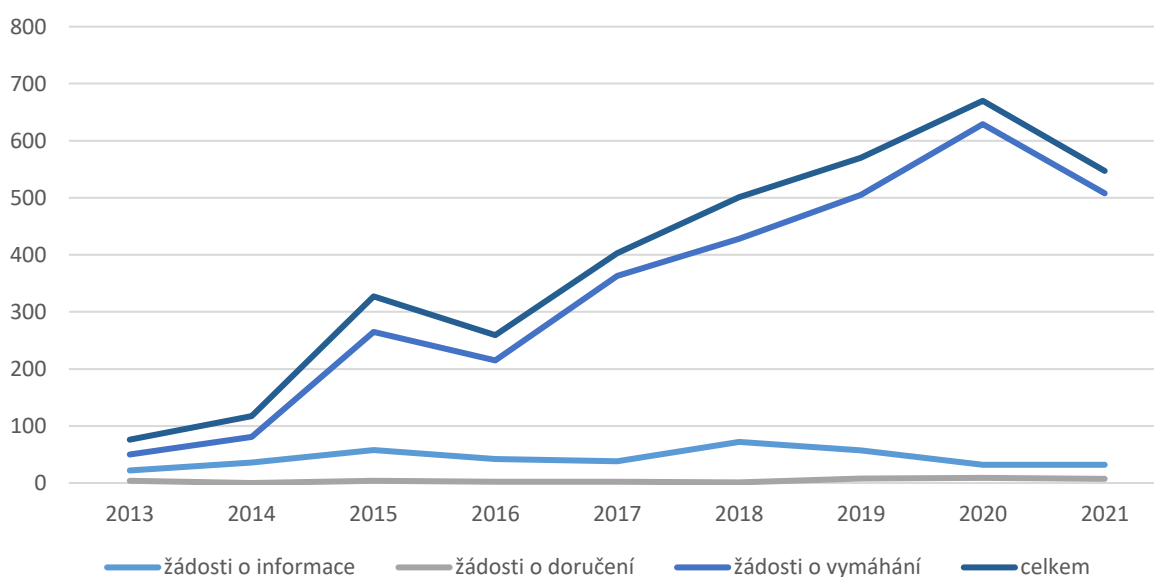
Rok / žádost	o informace:	o doručení:	o vymáhání:	Celkem:
2013:	22	4	50	76
2014:	36	0	81	117
2015:	58	4	265	327

Rok / žádost	o informace:	o doručení:	o vymáhání:	Celkem:
2016:	42	2	215	259
2017:	38	2	363	403
2018:	72	1	428	501
2019:	57	8	505	570
2020:	32	9	629	670
2021:	32	7	508	547
Celkem:	389	37	3 044	3 470

Graf 13 Zahraniční žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání (výroční zprávy FSČR)



Graf 14 Tuzemské žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání (výroční zprávy FSČR)



Nejfrekventovanějšími žádostmi jsou dlouhodobě žádosti o vymáhání, které představují více jak 72 % všech žádostí, dále žádosti o informace v rozsahu téměř 25 % a jen něco přes 3 % představovaly žádosti o doručení.

Bilance počtu tuzemských a zahraničních žádostí je nevyrovnaná, zejména u žádostí o informace je rozdíl dlouhodobě ve prospěch zahraničních žádostí, naopak bilance u žádostí o vymáhání je ve prospěch tuzemských žádostí, což je ovšem způsobeno vysokým podílem specifického typu žádostí o vrácení přeplatků na dani z přidané hodnoty.

Tabulka 21 Inkaso v mezinárodní pomoci při vymáhání (výroční zprávy FSČR)

Rok:	Ze zahraničí:	Do zahraničí:	Saldo:
2013:	nezveřejněno	nezveřejněno	nezveřejněno
2014:	nezveřejněno	nezveřejněno	nezveřejněno
2015:	10,1 mil. Kč	271,2 mil. Kč	-261,1 mil. Kč
2016:	7,4 mil. Kč	54,2 mil. Kč	-46,8 mil. Kč
2017:	40,0 mil. Kč	23,8 mil. Kč	16,2 mil. Kč
2018:	8,8 mil. Kč	34,5 mil. Kč	-25,7 mil. Kč
2019:	16,0 mil. Kč	34,1 mil. Kč	-18,1 mil. Kč
2020:	15,2 mil. Kč	19,4 mil. Kč	-4,2 mil. Kč
2021:	18,8 mil. Kč	46,0 mil. Kč	-27,2 mil. Kč
Celkem:	116,3 mil. Kč	483,2 mil. Kč	-366,9 mil. Kč

V objemu prostředků vymožených pro zahraniční správy se vymyká rok 2015, kde vysoká částka byla způsobena jedním významným případem z Polska, z pohledu přijatého inkasa pak rok 2017, který způsobil především mimořádně vysoký jednorázový výtěžek, který se týkal zajištění pohledávek.

Mezinárodní pomoc probíhá především se sousedními státy, největší podíl připadá na německy mluvící země, zejména Německo, následuje Slovensko a Polsko. Ze zemí mimo prostor Evropské unie se největší rozsah mezinárodní spolupráce týkal Velké Británie a Norska.

9.2 Finanční úřad pro Zlínský kraj

Jak bylo uvedeno v úvodu této práce, cílovou skupinou není Finanční správa ČR jako celek, byť vyvozené závěry se dají uplatnit napříč organizací, ale konkrétní správní úřad, kterým je Finanční úřad pro Zlínský kraj a útvary vymáhání zařazené v jeho organizační struktuře. Základní agregované údaje, které z dlouhodobého pohledu charakterizují vývoj objemu

tímto orgánem vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků jsou komplexně shrnuty v tabulkách 22 a 23, a to za období od jeho vzniku do konce roku 2022.

Tabulka 22 Ukazatele vymáhání FÚ pro Zlínský kraj 2013 – 2017
v mil. Kč (FÚ pro Zlínský kraj, 2023)

Ukazatel / rok:	2013:	2014:	2015:	2016:	2017:
Inkaso:	14 822,45	14 419,80	16 413,78	17 722,75	19 396,31
Evidované kumulované nedoplatky:	4 472,96	3 015,49	2 364,29	819,55	682,33
Vymáhané nedoplatky:	3 881,97	2 482,61	2 064,80	582,31	433,58
Odpisy kladné:	4 821,94	2 326,11	1 298,41	6 667,16	4 340,49
Daňová exekuce srážkami ze mzdy:	8,52	12,78	10,83	11,24	11,94
Daňová exekuce příkázáním pohledávky u poskytovatele platebních služeb:	76,93	98,20	129,56	151,68	132,87
Daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky:	9,34	5,36	6,12	7,94	13,23
Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv:	0,00	8,75	0,00	0,00	0,00
Daňová exekuce prodejem movitých věcí:	29,07	2,45	3,78	5,91	4,33
Daňová exekuce prodejem nemovitých věcí:	0,42	2,23	1,22	3,32	6,42
Prostřednictvím soudu a souběh u soudu:	0,28	0,00	0,07	0,00	0,10
Prostřednictvím soudního exekutora a souběh vymáhání u soudního exekutora:	0,22	0,44	0,78	1,54	2,49
Prostřednictvím insolvenčního řízení:	10,27	10,77	12,95	9,79	14,45
Přihlášené do veřejné dražby:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02
Uhrazeno před provedením vymáhacího úkonu:	213,90	240,95	216,40	209,58	247,96
Uhrazeno po zahájení vymáhacích úkonů před nabytím právní moci EP:	10,58	0,14	0,07	0,09	0,06
Uhrazeno po zahájení vymáhacích úkonů po nabytí právní moci EP:	30,73	45,68	37,59	31,15	26,42
Celkem vymáhací úkon:	135,05	140,98	165,32	191,41	185,86
Úhrady v rámci vymáhání:	255,21	286,77	254,07	240,82	274,45
Celkem vymoženo všemi způsoby:	390,25	427,74	419,38	432,23	460,30

Tabulka 23 Ukazatele vymáhání FÚ pro Zlínský kraj 2018 – 2022
v mil. Kč (FÚ pro Zlínský kraj, 2023)

Ukazatel / rok:	2018:	2019:	2020:	2021:	2022:
Inkaso:	21 600,84	22 800,49	20 609,77	20 328,33	22 223,24
Evidované kumulované nedoplatky:	750,33	905,62	1 110,43	754,25	680,60
Vymáhané nedoplatky:	338,76	768,33	865,40	460,31	495,65
Odpisy kladné:	2 733,34	2 468,62	2 138,76	3 008,59	3 113,89
Daňová exekuce srážkami ze mzdy:	10,59	8,37	6,09	6,26	5,28
Daňová exekuce příkázáním pohledávky u poskytovatele platebních služeb:	140,65	140,84	62,76	76,13	309,52
Daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky:	12,93	15,01	6,46	5,45	10,75
Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Daňová exekuce prodejem movitých věcí:	5,73	4,71	0,78	0,31	2,11
Daňová exekuce prodejem nemovitých věcí:	3,27	1,78	5,47	0,97	8,36
Prostřednictvím soudu a souběh u soudu:	1,49	0,00	0,00	0,01	0,00
Prostřednictvím soudního exekutora a souběh vymáhání u soudního exekutora:	3,42	1,86	0,40	12,01	0,50
Prostřednictvím insolvenčního řízení:	15,49	20,99	11,63	20,22	21,42
Přihlášené do veřejné dražby:	0,00	0,00	0,00	0,05	0,00
Uhrazeno před provedením vymáhacího úkonu:	305,82	191,14	120,70	143,56	218,73
Uhrazeno po zahájení vymáhacích úkonů před nabytím právní moci EP:	0,06	0,08	0,07	0,02	0,09
Uhrazeno po zahájení vymáhacích úkonů po nabytí právní moci EP:	31,73	17,78	13,19	8,72	25,42
Celkem vymáhací úkon:	193,56	193,56	93,57	121,39	357,94
Úhrady v rámci vymáhání:	337,61	209,00	133,95	152,30	244,25
Celkem vymoženo všemi způsoby:	531,17	402,55	227,53	273,69	602,19

Z údajů ve výše uvedeném tabulkovém přehledu lze kromě jiného dovodit i poměr daňových nedoplatků a daňového inkasa, což je základní ukazatel efektivity správy daní, přičemž čím je tento poměr nižší, tím lépe je zajištěno vymáhání daní a tím vyšší je daňová disciplína

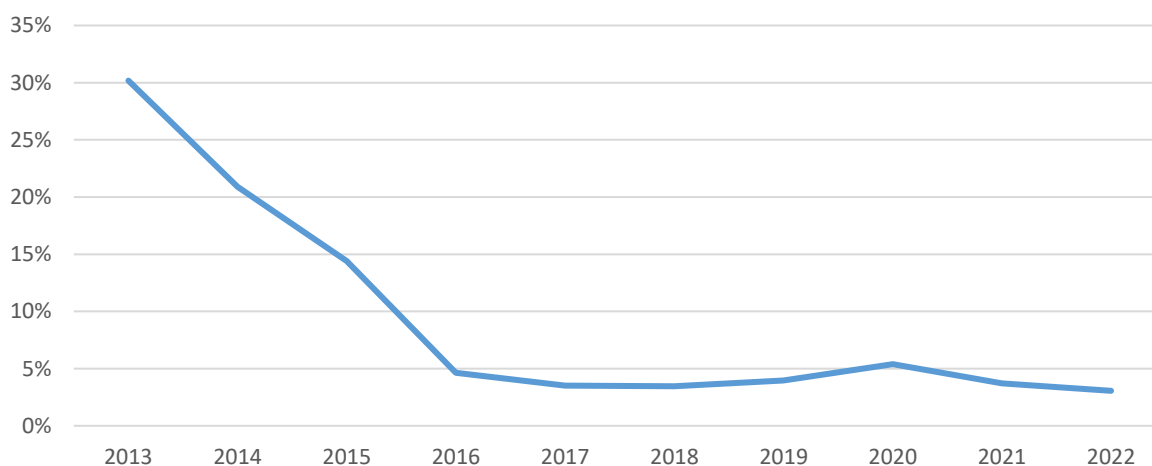
a daňový výnos. Z pohledu správy daní by tedy bylo ideální, aby tento poměr klesal, tj. aby kumulovaná výše nedoplatků nerostla rychleji než inkaso daní. Vývoj celkového objemu kumulovaných daňových nedoplatků je uveden v následující tabulce a grafu.

Tabulka 24 Poměr daňových nedoplatků a daňového inkasa
(vlastní zpracování)

2013:	2014:	2015:	2016:	2017:	2018:	2019:	2020:	2021:	2022:
30,18 %	20,91 %	14,40 %	4,62 %	3,52 %	3,47 %	3,97 %	5,39 %	3,71 %	3,06 %

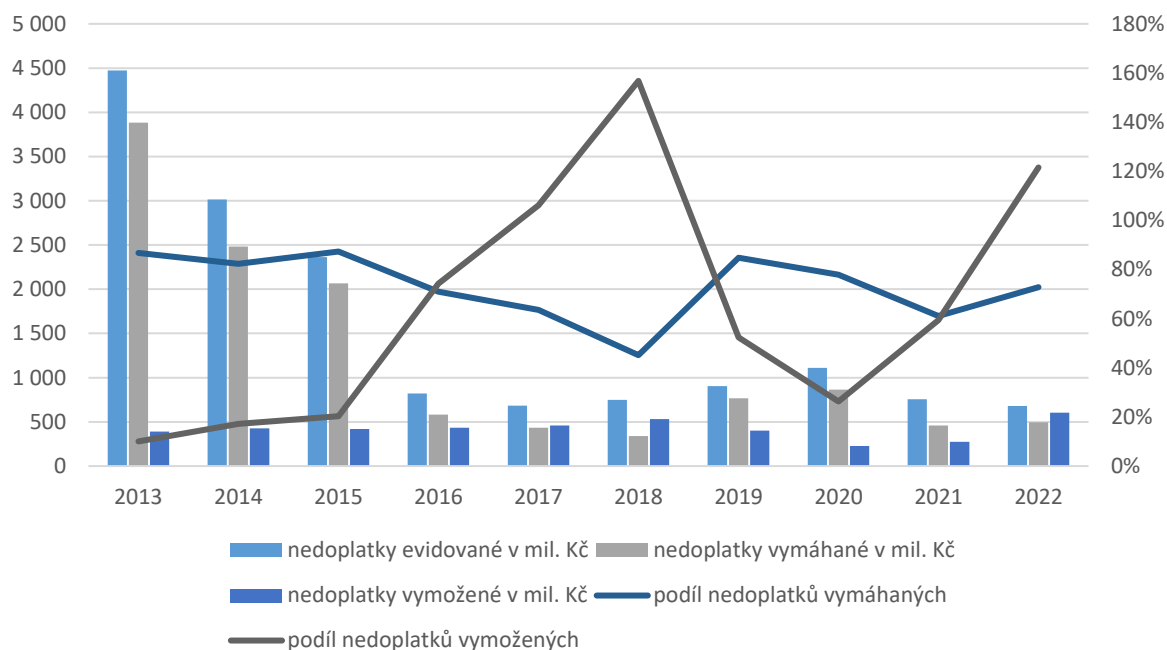
Dlouhodobý vývojový trend tohoto základního ukazatele efektivity je patrný ze zachycení v následujícím grafu.

Graf 15 Poměr daňových nedoplatků a daňového inkasa
(vlastní zpracování)



Jak vyplývá z tabulky 24 a zejména z vizualizace v grafu 15, je patrná dlouhodobá tendence snižování poměru daňových nedoplatků a daňového inkasa, nicméně stejně jako v případě agregovaných údajů uvedených v kapitole 9.1.4 za orgány Finanční správy ČR jako celek, i v tomto případě je výrazný pokles v počátečních letech důsledkem administrativního odpisu značného množství dlouhodobě nedobytných nedoplatků. Jak již bylo uvedeno v teoretické části práce v kapitole 2.5.9, v rámci vymáhání se akcentuje důraz na zohlednění ekonomické reality, k odpisu dochází u nedoplatků, které byly bezvýsledně vymáhány. Nicméně nedoplatky odpisem nezanikají, periodicky se přezkoumává, zda se nezměnily podmínky pro zařazení nedoplatku mezi nedobytné. Při zohlednění již odepsaných nedoplatků lze proto konstatovat, že daňové nedoplatky i nadále tvoří významný podíl daňového inkasa Finančního úřadu pro Zlínský kraj.

Graf 16 Vývoj objemu nedoplatků evidovaných, vymáhaných a vymožených (vlastní zpracování)



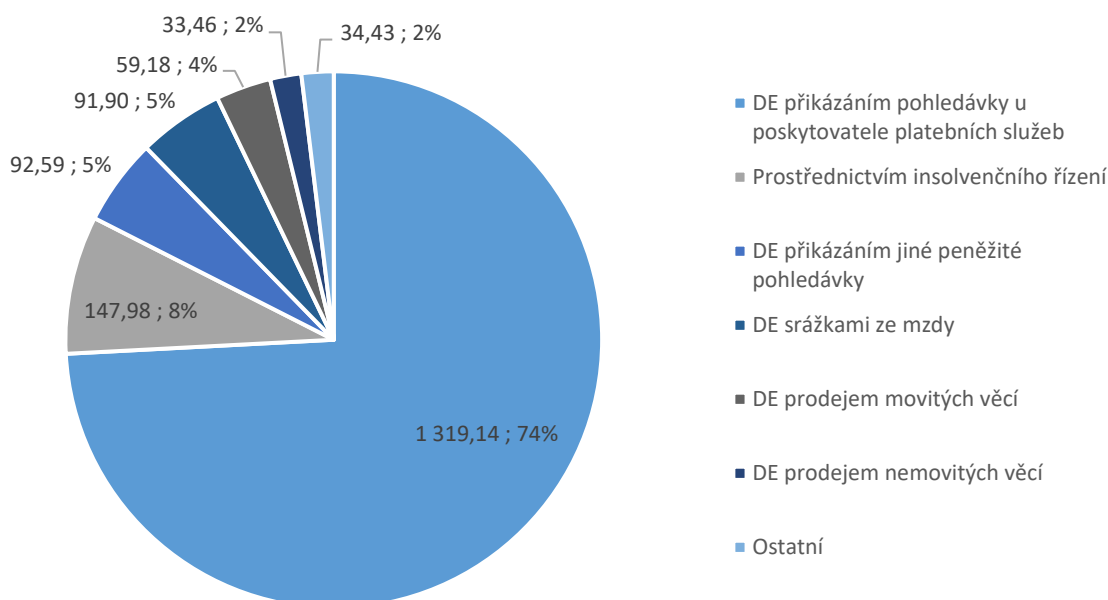
Údaje zobrazené v grafu 16 zachycují již u předchozího grafu komentovaný důvod administrativního odpisu značného množství nedobytných nedoplatků v počátečních letech existence Finančního úřadu pro Zlínský kraj. Z údajů let 2013 až 2015 je patrný nepoměr mezi nedoplatky předanými do vymáhání a nedoplatky vymoženými. Po určitém čase, pokud jsou nedoplatky bezvýsledně vymáhány, jsou administrativně odepsány pro nedobytnost. Z grafického zobrazení podílu vymáhaných a vymožených nedoplatků by bylo možné interpretovat, že v letech 2017, 2018 a 2022 nastal stav, kdy byla vymožena vyšší částka, než jaká byla předána do vymáhání. Nicméně tyto hodnoty jsou zapříčiněny skutečností, že nedoplatky se evidují k okamžiku jejich vzniku, jejich předání k okamžiku, kdy jsou administrativně předány spravujícím pracovníkem útvaru vyměřovacího nebo majetkových daní přidělenému pracovníku útvaru vymáhací k dalším opatřením, nicméně samotné vymožení daňového nedoplatku či jeho části může nastat až v následujících letech. Zejména údaj roku 2022 je zkrácen jedním částkou značně specifickým případem.

Rozdíl mezi celkovým objemem evidovaných daňových nedoplatků a objemem daňových nedoplatků evidovaných ve vymáhání tvoří, jak již bylo komentováno u údajů agregovaných za všechny orgány Finanční správy ČR, zejména nedoplatky nepředané vymáhacím útvarům, neboť na osobním daňovém účtu daňových subjektů jsou evidovány i nevymahatelné nedoplatky, u kterých jsou evidovány žádosti daňových subjektů o posečkání úhrady či její rozložení na splátky. Z údajů je dále zřejmý trend, kdy se oproti

počátkům Finanční správy ČR zvyšuje úspěšnost vymáhaných daňových nedoplatků, neboť pokud není částka vymožena v krátkém období po předání k vymáhání, tak až na již uvedené výjimečné případy, nedojde v následujících letech k jejímu dodatečnému vymožení.

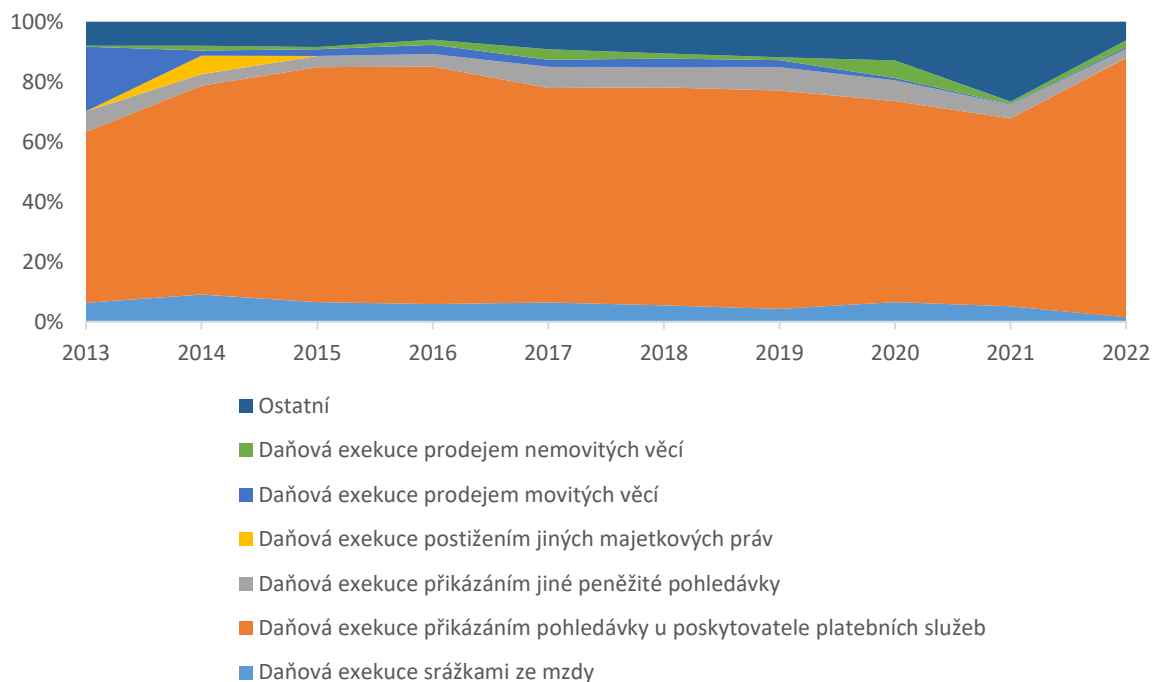
Rovněž vymáhání Finančního úřadu pro Zlínský kraj bylo v letech 2020 a 2021 poznamenáno dopady pandemie SARS-CoV-2, resp. důsledky mimořádných opatření přijatých Vládou ČR, správními orgány České republiky a Finanční správou ČR v souvislosti s pandemií. Tyto se promítly i do oblasti vymáhání daňových nedoplatků, což se výrazně projevilo především v objemu vymožených nedoplatků. Podíl vymožených daňových nedoplatků dle jednotlivých způsobů daňové exekuce je zřetelný z grafu 17.

Graf 17 Přehled v letech 2013 až 2022 vymožených daňových nedoplatků podle druhu daňové exekuce v mil. Kč (vlastní zpracování)



Z údajů tabulek 22 a 23 a ve znázornění v grafu 17 vyplývá, že v součtu zdaleka nejvýnosnějším způsobem daňové exekuce je příkazání pohledávky u poskytovatele platebních služeb, které tvoří téměř 75 % všech vymožených daňových nedoplatků. Následuje nedoplatek vymožený prostřednictvím insolvenčního řízení, což je ale ovlivněno několika specifickými významnými případy. V kategorii ostatní, která činí jen přibližně 2 % celkové vymožené částky, je vymáhání prostřednictvím soudního exekutora, daňová exekuce postižením jiných majetkových práv, prostřednictvím soudu či přihlášení do veřejné dražby.

Graf 18 Přehled v letech 2013 až 2022 vymožených daňových nedoplatků podle druhu daňové exekuce v mil. Kč (vlastní zpracování)



I z meziročního porovnání způsobů daňové exekuce je zřejmé, že nejvýnosnějším způsobem daňové exekuce je příkázání pohledávky u poskytovatele platebních služeb. Tento způsob v roce 2022 zcela dominoval. V kategorii ostatní je zahrnuto i insolvenční řízení, z něhož byl nejvyšší výnos v roce 2021.

Zatížení pracovníků vymáhacích útvarů Finančního úřadu pro Zlínský kraj je zachyceno v údajích tabulky 25, kdy je zřejmé, že každý kalendářní měsíc jednotlivých let je vedeno několik tisíc aktivních daňových exekucí, přičemž nejvíce je jich zpravidla v prosinci.

Tabulka 25 Počet aktivních daňových exekucí FÚ pro Zlínský kraj v letech 2017 – 2022 (FÚ pro Zlínský kraj, 2023)

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
2017	3 220	3 600	4 243	4 661	5 028	5 374	5 888	6 431	6 914	7 492	7 984	8 262
2018	3 733	4 174	4 620	5 013	5 379	5 791	6 298	6 815	7 344	7 877	8 416	8 548
2019	3 707	4 122	4 623	4 993	5 456	5 927	6 399	6 870	7 367	7 804	8 191	8 452
2020	3 600	4 034	4 282	4 287	4 282	4 297	4 426	4 555	4 826	5 047	5 051	5 067
2021	2 439	2 464	2 601	2 729	2 840	2 926	3 072	3 336	3 638	3 955	4 208	4 325
2022	2 743	2 995	3 342	3 680	4 019	4 598	5 019	6 022	6 606	7 032	7 480	7 772
Prům.	3 240	3 565	3 952	4 227	4 501	4 819	5 184	5 672	6 116	6 535	6 888	7 071

Lze předpokládat, že ne všechny daňové exekuce jsou rovnocenné výši nedoplatku a s ním spojenou odbornou, administrativní a časovou náročností úkonů vykonávaných v rámci

vymáhání. Pro účely návrhové části práce jsou tak významné údaje o kategorizaci nedoplatků Finančního úřadu pro Zlínský kraj k 31. březnu 2023 shrnuté v tabulce 26.

Tabulka 26 Kategorizace nedoplatků FÚ pro Zlínský kraj ke dni 31.03.2023
(FÚ pro Zlínský kraj, 2023)

Nedoplatek od:	Nedoplatek do:	Počet daňových subjektů:	Celková částka:
0,00 Kč	200,00 Kč	1 543	84 477 Kč
200,01 Kč	500,00 Kč	797	307 521 Kč
500,01 Kč	1 000,00 Kč	732	598 175 Kč
1 000,01 Kč	10 000,00 Kč	3 128	11 642 348 Kč
10 000,01 Kč	20 000,00 Kč	767	11 220 413 Kč
20 000,01 Kč	100 000,00 Kč	1 614	76 009 839 Kč
100 000,01 Kč	500 000,00 Kč	753	162 990 595 Kč
500 000,01 Kč	1 000 000,00 Kč	98	70 470 241 Kč
1 000 000,01 Kč	10 000 000,00 Kč	68	149 609 684 Kč
10 000 000,01 Kč	100 000 000,00 Kč	6	141 956 534 Kč
100 000 000,01 Kč		0	0 Kč
Celkem:		9 506	624 889 828 Kč

Z agregovaných údajů shrnutých v tabulkovém přehledu vyplývá, že 6 daňových dlužníků s nejvyššími částkami nedoplatků tvoří téměř 23 % celkové částky v daném okamžiku předané do vymáhání a dále že 74 dlužníků s nejvyššími vymáhanými nedoplatky pak tvoří téměř 47 % celkové vymáhané částky. Naopak vůči téměř 25 % všech dlužníků správce daně eviduje nedoplatky v celkové hodnotě 391 998 Kč, tj. ve výši 0,06 % sumy předané do vymáhání. Vymáhání takových zanedbatelných částek prostřednictvím daňové exekuce je nevhodné a neefektivní, nejen z administrativního a časového hlediska, ale i z nákladového, neboť je žádoucí, aby se kvalifikovaní pracovníci vymáhacích útvarů zabývali především významnějšími a odborně náročnějšími případy, ostatně jak je zřejmé z údajů v tabulce 26. Na tuto skutečnost tak bylo reagováno vyčleněním 2 pracovníků mimo útvary vymáhání, kteří se zabývají činností call centra, jak je uvedeno v kapitole 8.19.

Call centrum se jeví efektivním způsobem řešení nedoplatků nízkých hodnot, neboť jen přibližně 15 % kontaktovaných daňových dlužníků po telefonickém upozornění nedoplatek nízkých hodnot správci daně neuhradí. Nicméně přibližně 25 % daňových dlužníků předaných call centru se nepodaří kontaktovat, neboť jimi v minulosti správci daně nahlášené kontaktní údaje jsou již neplatné, případně telefonický hovor opakovaně nepřijímají.

10 NÁVRH OPATŘENÍ KE ZVÝŠENÍ EFEKTIVITY VYMÁHÁNÍ NEDOPLATKŮ

Významnými faktory, které ovlivňují celkovou efektivitu výběru daní, je organizační struktura a celkové nastavení procesů uvnitř Finanční správy ČR. Jak bylo v předchozích částech uvedeno, někdejší územní finanční orgány, následně transformované na současné orgány Finanční správy ČR, prošly v průběhu své existence větším množstvím různě významných legislativních, organizačních a procesních změn.

Vzhledem k tomu, že organizace, potažmo Finanční úřad pro Zlínský kraj, ke konci roku 2022 završili 10 let své existence, může uplynulá dekáda sloužit pro zhodnocení, nakolik se současné pojetí organizační struktury a procesů při vymáhání daňových nedoplatků osvědčily.

V rámci práce proto byly v kapitole druhé popsány řízení a postupy vykonávané orgány Finanční správy ČR, zejména pak se zaměřením na vymáhání, v kapitole osmé byla shrnuta doposud realizovaná opatření, jejímž cílem byla optimalizace činnosti a jejich dopad na Finanční úřad pro Zlínský kraj, kapitola devátá pak obsahuje nástin agregovaných ukazatelů vymáhání jak organizace jako celku, tak i Finančního úřadu pro Zlínský kraj. Další opatření lze pojmout následujícím způsobem.

10.1 Cíle

Cílem návrhu je optimalizace organizační struktury a procesů ve vztahu k útvarům vymáhání zařazeným ve struktuře Finančního úřadu pro Zlínský kraj. Má několik aspektů:

1. Návrh s potenciálem snížení hodnoty daňových nedoplatků, v důsledku toho zvýšení inkasa, snížení poměru nedoplatků ve vztahu k inkasu a zlepšení ukazatelů nákladovosti.
2. Návrh za současného stavu legislativy, tedy aby k realizaci nebyla nutná komplikovaná, časově náročná a výsledkem nejistá změna právních předpisů, jen s využitím změny interních aktů řízení, vnitřní organizační struktury, zlepšení procesů vhodnou specializací pracovníků a organizací práce.
3. Návrh za současného stavu mzdových a jiných nákladů, neboť při značných záporných saldech státního rozpočtu posledních let, které mají přenesený dopad na rozpočtové možnosti organizace, nelze předpokládat uvolnění dalších finančních a jiných zdrojů nad rámec v rámci provozního rozpočtu obvykle přidělovaných.

10.2 Východiska

Pro komplexní porozumění problematice je nutné brát v potaz, že útvary vymáhací jako jediné ve Finanční správě ČR mají ve své působnosti výhradně problematické daňové subjekty. Útvary registrační, vyměřovací a majetkových daní vedou řízení u daňových subjektů, z nichž většina své povinnosti plní, a útvary provádí kontrolní postupy, u nichž ne vždy dojde ke zjištění důvodů pro doměření daně. Nicméně útvary vymáhací vedou řízení a postupy výlučně u daňových subjektů, které neuhrazením splatné daně porušili svou zákonem stanovenou povinnost. Při vymáhání daňových nedoplatků je tak nutné brát v potaz řadu faktorů a jejich vzájemných kombinací, které je třeba zohledňovat.

1) Typ daňového subjektu a jeho vztah k nedoplatku:

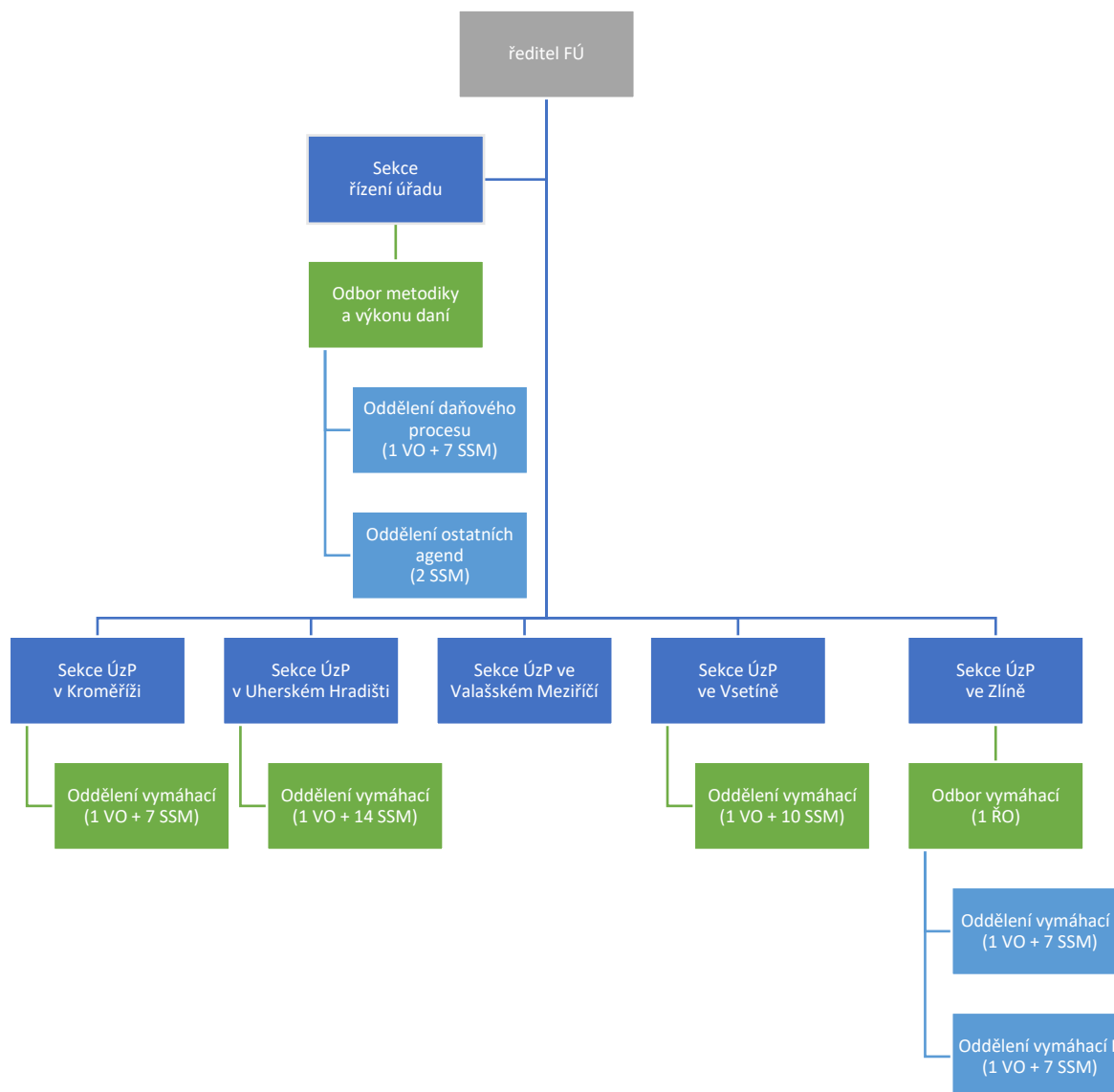
- a) Zda jde o osoby fyzické, právnické, nepodnikající, podnikající dlouhodobě i krátkodobě, s majetkem i bez majetku. Dále zda se jedná o daňové subjekty, které se dostaly do druhotné platební neschopnosti, či daňové subjekty s vysokými úvěry a majetkem zajištěným ve prospěch bank.
- b) Z hlediska vztahu k vzniku nedoplatku může jít jak o nedbalost vědomou či nevědomou, tak o úmysl nedoplatek způsobit, např. účastí na řetězci daňových subjektů účelově sestaveném s cílem narušení neutrality daně z přidané hodnoty.

2) Stáří nedoplatku:

- a) Ze správní praxe orgánů Finanční správy ČR obecně vyplývá, že déletrvající nedoplatky jsou obtížněji vymahatelné, z čehož plyne nutnost důsledně dohlížet na včasnost předávání nedoplatků do vymáhání a úkonů v rámci vymáhání prováděných.
- b) S ohledem na velikou pestrost ekonomické a správní praxe přitom nelze jednoznačně stanovit, po jaké době je již nedoplatek hůře vymahatelný, či úplně nedobytný. Obecně se za hranici pokládá jeden rok, po jednom roce neúspěšného vymáhání pravděpodobnost úspěšného vymožení značně klesá.

Výše uvedené je při vymáhání nutné brát v potaz a při výkonu činnosti rychle a často kreativně reagovat na různé, pro správce daně často nepříznivé, situace a okolnosti.

Po všech doposud realizovaných optimalizačních opatřeních, ať již Finanční správou ČR jako celkem či Finančním úřadem pro Zlínský kraj, je současná struktura útvarů vymáhání cílové organizace ustálena na následujícím stavu:



Obrázek 6 Struktura vymáhání Finančního úřadu pro Zlínský kraj k 31. březnu 2023
(vlastní zpracování)

Postupnou vertikální koncentrací, která vycházela ze zkušeností a z poznatků z fungování nové organizační struktury, došlo k ustálení soustavy vymáhacích útvarů na úrovni územních pracovišť v okresních správních centrech. Tato mají různou podobu, a to buď jako různě velká oddělení, v případě krajského správního centra se jedná o odbor se dvěma odděleními.

V rámci této organizační struktury je evidováno celkem 52 systemizovaných služebních míst (nad rámec výše uvedeného jedno v současnosti neobsazené), která jsou členěna do následujících platových tříd:

Tabulka 27 Platové třídy útvarů vymáhání (FÚ pro Zlínský kraj, 2023)

Platová třída:	Počet systemizovaných služebních míst:
9. platová třída:	13
10. platová třída:	26
11. platová třída:	7
12. platová třída:	6
Celkem:	52

Výše uvedené rozložení platových tříd odpovídá standardní systemizaci v rámci orgánů Finanční správy ČR, kdy představení vymáhacích útvarů, tj. ředitel odboru a vedoucí oddělení, jsou systemizovaná služební místa zařazená ve 12. platové třídě, zástupci vedoucích oddělení v 11. platové třídě a služební místa referentů dle v 10. a 9. platové třídě dle vzdělání a nejnáročnější vykonávané správní činnosti dle katalogu správních činností (Nařízení vlády č. 302/2014 Sb.). Vyšší počet systemizovaných služebních míst s 11. platovou třídou souvisí s dřívějšími organizačními změnami v útvarech vymáhání, zejména se zánikem oddělení vymáhacího v rámci Sekce územního pracoviště ve Valašském Meziříčí a tím i zánikem služebního místa vedoucí oddělení a jeho zástupce. Funkce zástupce není pevně spojena s konkrétním systemizovaným služebním místem, a tedy s platovou třídou, a v případě zániku organizační jednotky a souvisejícího zániku funkce nedochází ke snížení platové třídy. Což ve vazbě na návrh v následující kapitole lze v daný okamžik vnímat jako pozitivní skutečnost.

Z uvedeného vyplývá, že v současnosti jsou si všechny útvary vymáhání v rámci sekcí územních pracovišť víceméně rovnocenné jak výkonem činností dle katalogu správních činností (Nařízení vlády č. 302/2014 Sb.), tak i platovými třídami jednotlivých systemizovaných služebních míst. Jak lze dovodit z v tabulek 25 a 26 analytické části práce, v průběhu kalendářních let dochází ke značným výkyvům v počtu vedených exekucí, přičemž navíc všechny nejsou obdobné výši částky vymáhaného daňového nedoplatku. Územní rozložení systemizovaných služebních míst rovněž není rovnoměrné, liší se velikost agendy na jednoho pracovníka vymáhacího útvaru, což lze dovodit i z toho, že v průběhu roku 2022 došlo k přidělení výkazů nedoplatků na jednoho referenta útvaru vymáhání po vynětí představených v počtu od 403 v rámci Sekce územního pracoviště ve Vsetíně až po 634 v rámci Sekce územního pracoviště v Kroměříži, což v případě pracovníků tohoto útvaru vymáhacího představuje více jak 157 % zatížení oproti pracovníkům útvaru vymáhacího ve Vsetíně. Byť samozřejmě jednotlivé výkazy nedoplatků k vymáhání nejsou

výši částky totožné, u každého jednoho daňového dlužníka je nutné provést administrativní úkony bez ohledu na výši evidované pohledávky.

Praxe tak poukazuje na skutečnost, že útvary vymáhání nejsou zatíženy rovnoměrně, přičemž tato disproporce není nijak systémově řešena. Navíc i přes naplnění okresního principu u všech vymáhacích útvarů je zřejmé, že tyto mají rozdílnou velikost, od 8 až po 18 systemizovaných služebních míst, což v případě menších útvarů s přihlédnutím k nutnosti zastupitelnosti nepostačuje k vytvoření dostatečné specializace. Málo početné útvary pak mají menší možnosti akceschopnosti a komplexního pojetí problematiky, kterou mají v gesci. Efektivnímu využití veřejných prostředků vynakládaných na výkon státní správy by spíše prospělo oproštění se od skutečnosti, v rámci které sekce má daňový subjekt uložen spis a kde je systemizované místo pracovníka útvaru vymáhání, kterému je vymáhání daňového nedoplatku přiděleno. Neboť jak vyplývá z analytické části práce, největší podíl vymožené částky je prostřednictvím daňové exekuce příkázáním pohledávky u poskytovatele platebních služeb, tedy administrativním korespondenčním způsobem vymáhání.

Za první pilotní projekt v rámci Finančního úřadu pro Zlínský kraj v této oblasti lze považovat již v analytické části práce zmiňované zrušení útvaru vymáhacího v rámci Sekce územního pracoviště ve Valašském Meziříčí a alokaci zdejších systemizovaných služebních míst v rámci útvaru vymáhání Sekce územního pracoviště ve Vsetíně, které tak v současnosti zajišťuje vymáhání daňových nedoplatků za dvě sekce zahrnující celkem tři územní pracoviště dislokované v rámci okresu Vsetín (Rožnov pod Radhoštěm, Valašské Meziříčí a Vsetín) a jednoho aktuálně rušeného v okresu Zlín (Valašské Klobouky).

Nad rámec uvedeného lze ovšem poukázat i na skutečnost, že vymáháním daňových nedoplatků v širším pojetí se v rámci Finančního úřadu pro Zlínský kraj nezabývají jen pracovníci útvarů vymáhacích, které jsou v současnosti organizačně zařazeny v rámci sekcí územních pracovišť, nicméně jak vyplývá z kapitoly 9.19 i systemizovaná služební místa zařazená v rámci Sekce řízení Finančního úřadu pro Zlínský kraj, a to Oddělení ostatních agend zajišťující částí pracovníků provoz call-centra a v neposlední řadě i Oddělení daňového procesu. Pracovníci Oddělení daňového procesu sice řídí, koordinují a metodicky usměrňují oblast zajištění daní a vymáhání daňových nedoplatků včetně aplikace insolvenčního zákona a dále zpracovávají i adhezní nároky uplatňované finančním úřadem, nicméně je to jen užší rozsah celé agendy v jejich působnosti. Kapacitní možnosti tak i přes jejich snahu neumožňují, aby byl jimi veškerý časový prostor věnován výhradně

problematicke vymáhání, neboť se jedná o právní oddělení mající v působnosti celý rozsah daňového procesu napříč všemi řízeními a postupy při správě daní.

Agenda vymáhání je tak v současnosti rozložena do vícero útvarů, systém řízení je tak roztržštěný, a i přes zjevnou snahu všech zúčastněných o přiměřenou koordinaci nelze vyloučit příležitostné nedostatky v komunikaci způsobené mimo jiné i delší a větvenou vertikální linií řízení s větším počtem představených organizačně zařazených v rozdílných útvarech.

10.3 Navrhovaný stav

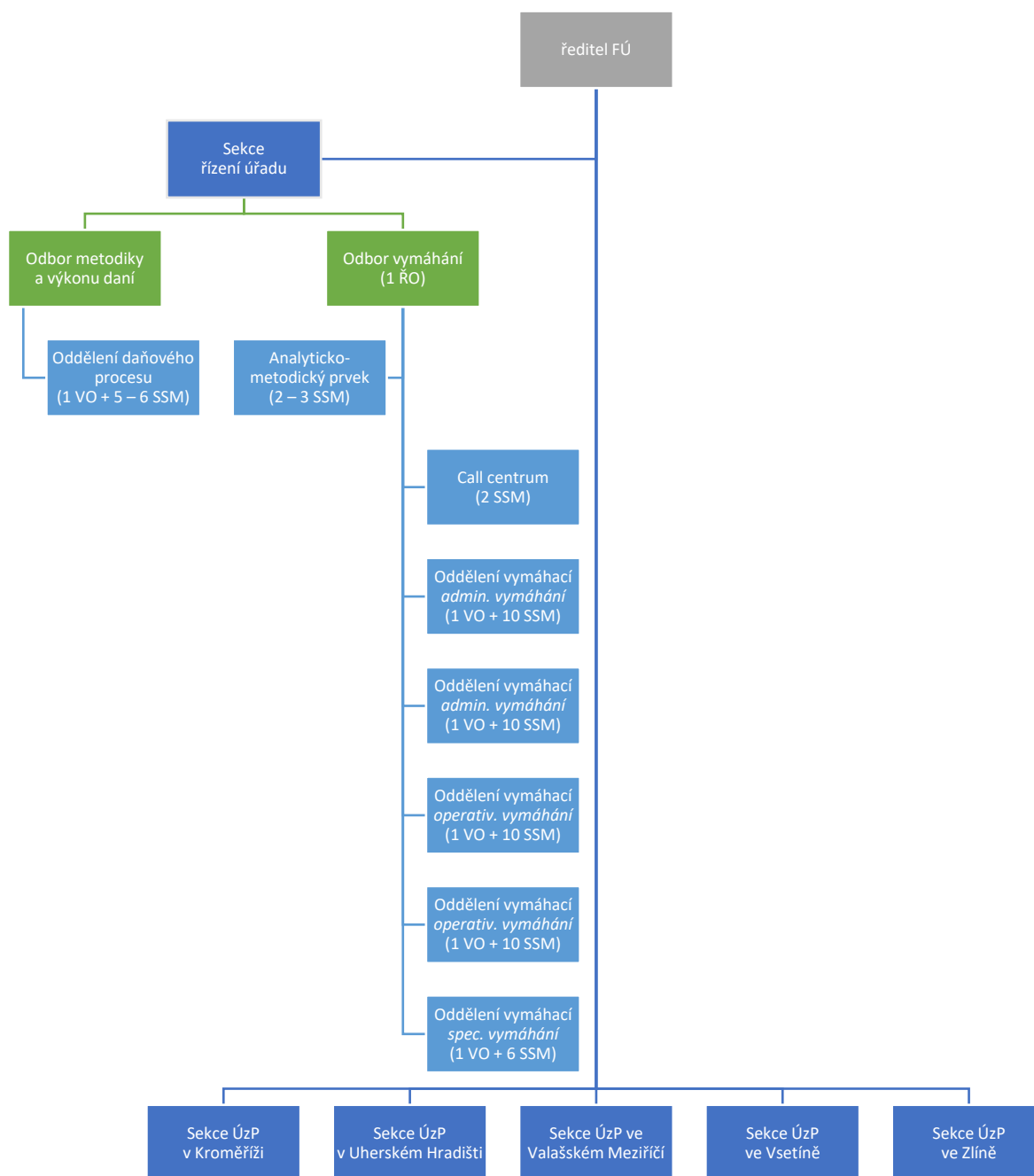
Zlepšení organizační struktury a organizace práce jsou v rámci současného legislativního rámce realizovatelné změny ke zvýšení efektivity vymáhání. Organizační struktura by měla odrážet stanovené cíle, zajišťovat jasnou komunikaci a odpovědnost mezi jednotlivými útvary a zaměstnanci, podporovat spolupráci a v rámci možností odstraňovat přebytečnou byrokracii. Vhodnými opatřeními se ve vztahu ke skutečnostem shrnutým v předchozí kapitole jeví:

- Zjednodušit hierarchii a snížit větvení a počet úrovní řízení.
- Koncentrovat jak výkon a jeho řízení, tak i analytické a metodické činnosti do jednoho funkčního celku.
- Vyčlenit takto vzniklý komplexní útvar z působnosti jednotlivých územních pracovišť a vzhledem k jeho celokrajскому dosahu jej podřídit Sekci řízení finančního úřadu.
- Specializovat pracovníky na předem definované agendy a tyto seskupit do funkčních organizačních útvarů a tím zajistit specializaci i jejich představených.
- Zvýšit autonomii a pravomoci zaměstnanců a podporovat jejich iniciativu.
- Pravidelně hodnotit a aktualizovat organizační strukturu podle potřeb a změn v prostředí.

Správce daně může v rámci své činnosti využít rozličné způsoby vymáhání, jako je daňová exekuce, soudní exekuce, insolvenční řízení nebo veřejná dražba. Každý z těchto způsobů má své specifika, podmínky a následky pro daňového dlužníka i pro správce daně. Je nutné se rozhodovat o vhodnosti a účelnosti použití jednotlivých způsobů v každém konkrétním případě tak, aby byl nedoplatek efektivně vymážen s ohledem na náklady spojené s vymáháním. Rozdělením agendy, resp. trvalým monitorováním, hodnocením a přerozdělováním jednotlivých daňových dlužníků mezi pracovníky dle jejich odborností,

neboť tato vyžaduje nejen znalost právní úpravy vymáhání daní obsažené zejména v daňovém řádu, ale i dalších právních norem upravujících soudní exekuci, insolvenční řízení nebo veřejnou dražbu a související judikaturu. Změnou a sjednocením organizace práce na útvarech vymáhacích by tak mělo dojít k efektivnějšímu využití pracovního potenciálu, zvýšení rychlosti a efektivity vymáhání spolu s její transparentností.

Modifikovaná organizační struktura je zobrazena v obrázku 7, blíže je charakterizována v navazujícím popisu.



Obrázek 7 Navrhovaná struktura vymáhání Finančního úřadu pro Zlínský kraj (vlastní zpracování)

Rozdělení by primárně bylo dle jednotlivých na sebe navazujících fází vymáhání rozlišujících jejich odbornou, administrativní a časovou náročnost, které se dají rozčlenit do tří základních okruhů, a to administrativní vymáhání, operativní vymáhání a specializované vymáhání, dále call-centrum a nezbytné řídicí a analyticko-metodické prvky.

Jak bylo uvedeno v kapitole sedmé ve vztahu k faktorům snižujícím efektivitu vymáhání, při vzniku nedoplatku musí být postupováno rychle a efektivně za účelem zajištění úhrady nedoplatku. Zejména u prvotních dlužníků a nedoplatků nižších hodnot je nutná rychlá komunikace, tím se do určité výše bude zabývat call centrum, nad určitou předem stanovenou hodnotu útvary vymáhání zajišťující administrativní vymáhání. Útvary vymáhání zajišťující operativní vymáhání se budou primárně věnovat nedoplatkům starším, vyšším a těm, u kterých lze předpokládat nutnost provedení složitějších vymáhacích úkonů, které nejsou administrativní povahy, tj. zejména jsou nutná místní šetření v terénu, soupisy majetku, realizace dražeb apod. Útvar specializovaného vymáhání pak specifickým daňovým dlužníkům, ať již z důvodu náročnosti řízení či výše nedoplatku. Koncentrací stejného typu činnosti do organizačních jednotek dojde k zajištění žádoucí míry specializace a současně i zastupitelnosti zaměstnanců vykonávajících tuto agendu i jejich představených a v důsledku zvýšené odbornosti rovněž k částečnému uvolnění kapacit k provádění daňových exekucí. Hranici výše nedoplatku nebo složitosti řízení mezi jednotlivými odbornými útvary bude proměnlivá v čase podle vývoje vymáhací činnosti a objemu daňových nedoplatků.

Pro předávání daňových nedoplatků, resp. daňových dlužníků, mezi jednotlivými útvary vymáhání je nutnost zajištění standardizace tohoto procesu vč. check-listů, aby nebylo nutné duplicitní seznamování se spisem v plném rozsahu.

10.3.1 Řídicí prvek

V rámci Sekce řízení Finančního úřadu pro Zlínský kraj v současnosti není zastřešující prvek, který by se soustavně a trvale zabýval primárně řízením a monitorováním oblasti vymáhání na jednotlivých územních pracovištích v jeho působnosti. Obecně je tato agenda v kompetenci Oddělení daňového procesu, ale jak bylo uvedeno, toto oddělení vykonává komplexní rozsah daňového procesu napříč všemi řízeními a postupy při správě daní, a i koordinátor v rámci daného oddělení ustanovený k organizaci operativního vymáhání má i odlišnou pracovní náplň a daná agenda tak nemůže být jeho výlučnou činností. I přes snahu

všech zainteresovaných tak není v současnosti možné beze změny organizační struktury a procesů bez dalšího vyčlenit kapacity výhradně na vymáhání.

Zřízením uceleného odboru zabývající se komplexně vymáháním a jeho vyčleněním mimo struktur současných sekcí územních pracovišť by vzniklo jednoznačné místo vedení, kde by byla přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení této oblasti správy daní. Řídícím prvkem by byl obdobně jako v současné době 1 ředitel odboru a 5 vedoucích oddělení, nicméně nově integrováni v jediném organizačním útvaru oproti současnému rozložení do celkem 4 sekcí územních pracovišť. Představení vymáhacích útvarů musí neustále sledovat vývoj jednotlivých agend a v případě potřeby počty mezi vymáhacími skupinami upravovat. Pomocí monitoringu musí rovněž vyhodnocovat aktivitu a efektivitu jednotlivých pracovníků.

Ředitel odboru:

- Systemizované služební místo zařazené ve 12. platové třídě.
- Zařazen v přímé podřízenosti ředitele Sekce řízení.
- Určuje, jaké analytické podklady analyticko-metodický prvek zpracovává a jaká je jejich periodicita.
- Kontroluje práci jednotlivých oddělení na základě sestav zpracovaných analyticko-metodickým prvkem.
- Porovnává plnění úkolů jednotlivými odděleními, call-centrem a analyticko-metodického prvku.
- Řešení kompetenčních sporů.
- Provádí personální práci.

Vedoucí oddělení:

- Systemizované služební místo zařazené ve 12. platové třídě, vedoucí oddělení zajišťující specializované vymáhání je současně zástupcem ředitele odboru.
- Rozděluje přidělenou práci jednotlivým pracovníkům, a to dle zvolených kritérií tak, aby docházelo k rovnoměrnému zatížení za účelem srovnávání.
- Zajišťuje zastupitelnost v rámci specializačních agend v rámci svých oddělení.
- Provádí personální práci.

10.3.2 Analyticko-metodický prvek

Vyčlenění jednoho systemizovaného služebního místa z Oddělení daňového procesu v současnosti vykonávajícího analytickou činnost pro účely vymáhání, a současně jednoho až dvou dalších systemizovaných služebních míst téhož oddělení s právním vzděláním pro účely metodicko-výkonné činnosti specializované výhradně pro účely vymáhání.

- Systemizovaná služební místa zařazená v 11. platové třídě.
- Vzhledem k charakteru činnosti zařazení mimo oddělení v přímé podřízenosti ředitele odboru.
- Analytický pracovník zajišťuje analýzy a návrhy na přidělení daňových dlužníků do útvarů vymáhání dle jednotlivých typů vymáhání, tj. administrativního, operativního, specializovaného.
- Analytický pracovník u nedoplatků nízkých hodnot tyto předává primárně k řešení call-centru.
- Analytický pracovník zajišťuje posuzování návrhů na přesun spisu mezi jednotlivými útvary vymáhání dle specializace.
- Analytický pracovník zajišťuje obecný monitoring činnosti a jejich výsledků za celý útvar vymáhání, kontrolu efektivnosti a návrhy na opatření, např. změnou výše uvedených procesů.
- Metodický pracovník / pracovníci zajišťují koordinaci a metodické usměrnění oblasti zajištění daní a vymáhání daňových nedoplatků včetně aplikace insolvenčního zákona.
- Metodický pracovník / pracovníci zajišťují koordinaci a metodické usměrnění oblasti vydání a vymáhání zajišťovacích příkazů.
- Metodický pracovník / pracovníci zajišťují koordinaci a metodické usměrnění oblasti mezinárodního vymáhání.

10.3.3 Prvek call-centra

Vyčlenění dvou systemizovaných služebních míst z Oddělení ostatních agend v současnosti vykonávajícího činnost call-centra.

- Systemizovaná služební místa zařazená v 9. platové třídě.

- Vzhledem k charakteru činnosti zařazení mimo oddělení v přímé podřízenosti ředitele odboru.
- Upozorňováním daňových dlužníků na nedoplatky nízkých hodnot, a to s cílem snížit nutnost administrativně náročné daňové exekuce a tím odlehčení agendy útvarům vymáhání zajišťujících administrativní a operativní vymáhání.
- V případě nesplnění závazku daňového dlužníka ani po telefonické komunikaci, předání k dalšímu řešení útvarům zajišťujícím administrativní vymáhání.

10.3.4 Útvary zajišťující administrativní vymáhání

Pracovníci vymáhání, kteří primárně spravují nové nedoplatky, kde je nutno okamžitě komunikovat s daňovými dlužníky, u kterých je předpoklad úhrady nedoplatku. Zajištění vymáhání nedoplateků a zjišťování majetku dlužníka postižitelného daňovou exekucí, kde není nezbytná sofistikovanější vyhledávací činnost a úkony v rámci vymáhání spočívající v provádění činnosti mimo obvyklé místo výkonu služby, jako např. místní šetření, soupisy movitých věcí apod.

- Systemizovaná služební místa zařazená v 9. platové třídě, zástupci vedoucích oddělení zařazení v 11. platové třídě. Vzhledem k nižším platovým třídám referentů se tyto útvary jeví vhodnými pro zařazení především nově nastoupivších pracovníků vymáhání či pracovníků s kratší odbornou praxí, kteří následně mohou být v rámci karierního řádu převedeni do útvarů operativního vymáhání.
- Administrativní převzetí nedoplatku od útvaru vyměřovacího, majetkových daní nebo kontroly zvláštní činností (dotací) k vymáhání.
- Zajištění vyrozumění daňového dlužníka na nedoplatek.
- Zjištění účtů vedených u poskytovatelů platebních služeb.
- Tvorba a zaslání exekučních příkazů na příkázání pohledávky u poskytovatelů platebních služeb.
- Zjištění zaměstnavatele.
- Tvorba a odeslání exekučního příkazu na mzdu.

Pokud výše uvedené úkony nebudou postačovat na uhrazení daňového nedoplatku, realizace následujících:

- Zřízení zástavního práva k evidenci zjištěným movitým (dopravní prostředky) či nemovitým věcem, k pohledávkám, cenným papírům, k podílům v obchodních korporacích, registrovaným obchodním známkám apod.
- Nařízení daňové exekuce prodejem movitých či nemovitých věcí.
- Komunikace se zjištěnými odběrateli daňového dlužníka pro zjištění případných jiných pohledávek.
- Tvorba a zaslání exekučního příkazu na přikázání jiné pohledávky.
- V případě námitek daňového dlužníka při placení daní či řádných nebo mimořádných opravných prostředků příprava podkladů k nim a předání specializovanému útvaru vymáhání.
- Prověřování naplnění podmínek pro odpis nedobytného nedoplatku a jeho případný administrativní odpis.
- V případě administrativního odpisu nedoplatku periodické ověřování, zda se nezměnily podmínky pro zařazení nedoplatku mezi nedobytné.
- Ověřování, zda uplynula lhůta, po kterou je možné daňový nedoplatek vymáhat. Pokud ano, formální administrování jeho zániku.

10.3.5 Útvary zajišťující operativní vymáhání

Pracovníci vymáhání, kteří primárně spravují nedoplatky vyšších částek, kde je předpoklad náročnějších úkonů v rámci vymáhání spočívající v provádění činnosti mimo obvyklé místo služby, tj. např. místní šetření, soupisy movitých věcí apod. Vykonávají jak totožné úkony jako pracovníci útvarů zajišťujících administrativní vymáhání, tak nad rámec toho i následující:

- Systemizovaná služební místa zařazená v 10. platové třídě, zástupci vedoucích oddělení zařazení v 11. platové třídě. Tyto útvary se jeví vhodnými především pro pracovníky s delší odbornou praxí, v rámci karierního řádu při výběrových řízeních předpoklad především posunem pracovníků z útvarů administrativního vymáhání. Po dalším zapracování možné převedení do útvaru specializovaného vymáhání.
- Celkem 30 % z pracovníků zařazeno ve skupině operativního vymáhání, vč. zástupce vedoucího.

- Provádění místních šetření v sídlech a provozovnách daňových dlužníků, u navazujících obchodních partnerů (dodavatelů, odběratelů) či v jiných prostorách k tomu vhodných.
- V rámci místních šetření zjišťování, soupis a fotodokumentace movitého majetku, kromě dopravních prostředků zejména dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, zásob apod. Rovněž zjišťování a fotodokumentace nemovitých věcí.
- Zřízení zástavních práv zjištěného majetku a realizace jejich zápisů do příslušných rejstříků.
- Ustanovení případného znalce.
- Realizace dražeb zjištěných movitých a nemovitých věcí, a to jak prostřednictvím elektronických dražeb, tak i dražeb s jednáním, je-li to vzhledem k charakteru těchto věcí nezbytné.
- Výzvy k úhradě daňového nedoplatku ručitelem.
- Přihlášky do dražeb soudních exekutorů.
- Pokud výše uvedené úkony nebudou postačovat na uhrazení daňového nedoplatku, tvorba a odeslání výzvy k podání prohlášení o majetku.
- V případě námitek daňového dlužníka při placení daní či řádných nebo mimořádných opravných prostředků příprava podkladů k nim a předání specializovanému útvaru vymáhání.
- Prověřování naplnění podmínek pro odpis nedobytného nedoplatku, v případě jejich naplnění předání útvarům administrativního vymáhání pro realizaci odpisu a navazujícího periodického ověřování, zda se nezměnily podmínky pro zařazení nedoplatku mezi nedobytné.

10.3.6 Útvar zajišťující specializované vymáhání

Pracovníci vymáhání, kteří primárně spravují nedoplatky nejvyšších částek, kde je předpoklad nejnáročnějších úkonů, a dále specifických daňových dlužníků vyžadujících vyšší míru odborných znalostí, např. insolvenčních řízení, oblasti vylučovacích sporů, vylučovacích žalob, sporů o bezdůvodné obohacení a adhezních řízení. Vykonávají jak totožné úkony jako pracovníci útvarů zajišťujících administrativní a operativní vymáhání, tak nad rámec toho i následující:

- Systemizovaná služební místa zařazená v 10. platové třídě, zástupci vedoucích oddělení zařazení v 11. platové třídě. Tyto útvary se jeví vhodnými především pro pracovníky s nejdelší odbornou praxí, v rámci karierního řádu při výběrových řízeních předpoklad především posunem pracovníků z útvarů operativního vymáhání.
- Celkem 30 % z pracovníků zařazeno ve skupině operativního vymáhání, vč. zástupce vedoucího.
- Daňoví dlužníci s nedoplatky zvláštního významu, tj. jednak zařazených v TOP X nejvyšších nedoplatků, jednak převyšující předem stanovenou výši, která bude vzhledem k dynamice výše nedoplatků proměnlivá v čase.
- Daňoví dlužníci v insolventi, oddlužení, reorganizaci.
- Daňoví dlužníci, u nichž je nutnost postižení majetku ve společném jmění manželů.
- Postižení majetku ve společném vlastnictví manželů.
- Vylučování věcí ze soupisu.
- Spolupodílení se na tvorbě zajišťovacích příkazů, následné vymáhání nedoplatků na základě nich, resp. navazujících exekučních příkazů, vzniklých.
- Mezinárodní vymáhání.
- Tvorba a zaslání přihlášky do řízení o pozůstalosti u zemřelých daňových subjektů.
- Tvorba a zaslání přihlášky do likvidace.
- Vyřizování námitek při placení daní.
- Zpracování stanovisek v rámci řádných i mimořádných opravných prostředků vč. případné tvorby autoremedurních rozhodnutí.
- Tvorba a zaslání předžalobní upomínky, návrhy žalob a zastupování před soudem.
- Adhezní nároky.
- Prověřování naplnění podmínek pro odpis nedobytného nedoplatku, v případě jejich naplnění předání útvarům administrativního vymáhání pro realizaci odpisu a navazujícího periodického ověřování, zda se nezměnily podmínky pro zařazení nedoplatku mezi nedobytné.

10.3.7 Dislokace jednotlivých útvarů a prvků

Jak již bylo v jednotlivých částech uvedeno, jednotlivé současné útvary vymáhání jsou zařazeny v Sekcích územních pracovišť v Kroměříži, v Uherském Hradišti, ve Vsetíně a ve Zlíně, kde jsou i fyzicky dislokována. I přes koncentrování veškerého vymáhání daňových nedoplatků do jediného funkčního útvaru je zřejmé, že by bylo obtížné zajistit i jejich fyzické sloučení. Základních příčin je několik. Jednou jsou náklady, neboť v současnosti nejsou kapacitní možnosti na koncentraci takového množství systemizovaných služebních míst v jedné lokalitě a ve vazbě na rozpočtové deficity a tlak na snižování provozních výdajů není reálné uvolnění nad rámec obvyklých výdajů. Druhou je nutnost zajistit operativní vymáhání, tj. výjezdy k místním šetřením v rámci běžného vymáhání, ale rovněž i v rámci mimořádných exekučních akcí, např. při mobiliárních exekucích souvisejících se zajišťovacími příkazy. Koncentrování v jediné lokalitě, byť ve Zlíně, který je geograficky a dostupností přirozeným centrem Zlínského kraje, by tak snížilo akceschopnost vymáhání. V neposlední řadě pravděpodobně nejvýznamnějším faktorem je nutnost přihlížet na oprávněné požadavky zaměstnanců na sladování jejich rodinného a pracovního života a časových a finančních nákladů na dopravu do místa výkonu práce. V případě koncentrace v jediné lokalitě by s největší pravděpodobností část pracovníků se změnou obvyklého místa výkonu práce nesouhlasila a bylo by tak riziko buď jejich odchod do jiných útvarů v rámci téhož správního orgánu, případně i zcela mimo Finanční správu ČR, což je zejména u zkušených pracovníků nežádoucí. Jednak každá taková ztráta způsobuje dočasné snížení efektivity výkonu, jednak narušuje kontinuální uchování a předávání znalostí a zkušeností v rámci útvarů. Vzhledem k uvedenému se tak jako vhodné řešení jeví následující:

- Většina řídicího prvku (ředitel odboru a 2 vedoucí oddělení), analyticko-metodický prvek, call centrum a celkem 14 systemizovaných služebních míst referentů vymáhání v lokalitě Zlín.
- Ostatní systemizovaná místa vč. představených v současných lokalitách.
- S ohledem na nutnost brát v potaz současná systemizovaná služební místa a místa obvyklého výkonu služby rozdělit územní působnost Finančního úřadu pro Zlínský kraj ve vztahu k vymáhání na dvě části. Jedna zahrnující okresy Kroměříž a Uherské Hradiště, druhá zahrnující okresy Vsetín a Zlín. V rámci každé části by působilo jedno oddělení administrativního vymáhání a jedno oddělení operativního vymáhání. Pracovníci obou

by byli dislokováni odpovídajícím podílem v daných lokalitách s tím, že v každé by byl jeden představený v pozici vedoucího oddělení. Jemu podřízeni pracovníci by se pak nacházeli v sídlech územních pracovišť.

- V rámci Zlína by bylo oddělení specializovaného vymáhání vč. všech v rámci něho přidělených systemizovaných služebních míst.
- Navržená dislokace by fyzickým počtem systemizovaných služebních míst dle obvyklého místa výkonu služby odpovídala současnému stavu.
- Uvedená dislokace by se následně mohla dle kapacitních možností postupně měnit v souvislosti s přirozenou fluktuací. V případě odchodu pracovníka, ať již do starobního důchodu, do jiného útvaru či orgánu Finanční správy ČR, nebo zcela mimo organizaci, by následně uvolněné systemizované služební místo mohlo být přesunuto do lokality více vyhovující výkonu služby.

10.4 Časové faktory implementace

Jak je specifikováno v zadání a cílech práce, záměrem bylo navrhnout takové nástroje a opatření, pomocí nichž by bylo možné optimalizovat procesy vedoucí ke zvýšení efektivity vymáhání v rámci správy daní, a to z organizačního hlediska. Daný návrh je tedy koncipován tak, aby nebyla nutná komplikovaná, časově náročná a výsledkem nejistá změna legislativy či zvýšení počtu systemizovaných služebních míst. Navržené změny je možné provést jen na základě modifikace interních aktů řízení, zejména pak organizačního řádu, dále služebního předpisu generálního ředitele, kterým se stanoví organizační struktura a požadavky na služební a pracovní místa v orgánech Finanční správy ČR, realizováním vnitřních změn organizační struktury Finančního úřadu pro Zlínský kraj změnou jeho systematizace a v neposlední řadě v důsledku uvedených změn zjednodušením hierarchie, omezením větvení a počtu úrovní řízení, zefektivněním procesů a změnou organizace práce, resp. optimálním rozložením dílčích činností mezi jednotlivá systemizovaná místa útvarů vymáhání.

Rozhodující změnou je nutnost změnit Organizační řád Finanční správy ČR, neboť současné znění neumožňuje vytvoření odboru vymáhání organizačně zařazeného v rámci Sekce řízení úřadu. Organizační řád se mění průběžně dle potřeby, což lze dovodit i ze skutečnosti, že od jeho vzniku v roce 2015 došlo již k 17 dodatkům, z čehož jen v prvních měsících roku 2023 nabyly účinnosti dva. Nejprve s účinností k 1. lednu 2023 a následně další s účinností

k 1. dubnu 2023. V obou případech se pak jednalo o zásadní organizační změny v rámci Generálního finančního ředitelství spočívající jak v zániku sekcí, tak i v jejich vzniku, přejmenování v důsledku změny kompetencí, a v neposlední řadě v souvislosti s těmito přeměnami i ke změně struktur jednotlivých útvarů a vztahy jejich vzájemné nadřízenosti a podřízenosti. Změny organizačního řádu jsou tedy poměrně běžné a zahrnují i zásadní změny struktur v soustavě orgánů Finanční správy ČR.

Na změnu organizačního řádu navazuje nezbytně nutná změna struktury Finančního úřadu pro Zlínský kraj jako služebního úřadu. Obecná pravidla pro provádění změn systemizace stanovuje zákon o státní službě (Zákon č. 234/2014 Sb.), podrobněji je rozvádí služební předpis náměstka ministra vnitra pro státní službu, resp. nyní nejvyššího státního tajemníka, kterým se stanoví pravidla předkládání systemizace služebních a pracovních míst, jejich změn, úprav a aktualizací, a návrhů organizační struktury a jejich změn ve služebním úřadu (Služební předpis č. 2/2017). Nicméně v daném případě nedochází ke změně v počtu systemizovaných služebních míst, počtu představených ani ke změnám platových tříd nebo ke změně objemu prostředků na platy státních zaměstnanců a zaměstnanců na služebních místech, tedy o změny ve smyslu ust. § 18 zákona o státní službě. Nedochází tak ke změně systemizace, kterou by ve smyslu ust. § 18 odst. 4 téhož zákona schvalovala Vláda ČR, ani ke změně organizační struktury služebního úřadu ve smyslu ust. § 19 odst. 1 daného zákona, o které by rozhodovalo Ministerstvo vnitra ČR. Jedná se o změnu organizační struktury ve smyslu ust. § 19 odst. 2 daného zákona, kterou schvaluje státní tajemník nebo služební orgán v nadřízeném služebním úřadu. Navržená změna pak strukturálně odpovídá nařízení vlády o pravidlech pro organizaci služebního úřadu (Nařízení vlády č. 92/2015 Sb.). Jde tedy o možnou a procesně poměrně flexibilně řešenou změnu organizační struktury služebního úřadu.

V případě schválení změny organizačního řádu Finanční správy ČR, služebního předpisu generálního ředitele, kterým se stanoví organizační struktura a požadavky na služební a pracovní místa v orgánech Finanční správy ČR, a změny systemizace služebního úřadu je možné provést faktickou změnu organizační struktury, vypracovat podrobné charakteristiky jednotlivých služebních míst ve smyslu služebního předpisu náměstka ministra vnitra pro státní službu, resp. nyní nejvyššího státního tajemníka, o charakteristice služebních míst (Služební předpis č. 4/2017). Z daného lze vyvodit, že reálná účinnost implementace návrhu této práce je nejdříve 1. října 2023, ale spíše k 1. lednu 2024. Časový prostor před realizací navržených změn je nutný i pro volbu pracovníků vhodných pro výkon

jednotlivých činností, a to na základě jejich vzdělání, znalostí, zkušeností a délky praxe a související administrativní odsouhlasení změny jejich náplně práce a případně obvyklého místa výkonu služby, neboť případné přesuny konkrétních pracovníků v rámci systemizovaných služebních míst jsou nezbytnou součástí výše uvedené změny systemizace služebního úřadu.

10.5 Nákladové faktory implementace

Návrh vychází ze zohlednění současné ekonomické reality, kdy při značných záporných saldech státního rozpočtu posledních let, které mají negativní dopady na rozpočtové možnosti organizace, nelze předpokládat jakoukoliv alokaci dalších finančních či jiných zdrojů nad rámec současného provozního rozpočtu. Naopak lze předpokládat déletrvající snahu o omezení investičních a provozních výdajů na míru nezbytně nutnou. Návrh je proto koncipován tak, že nedochází ke změnám v počtu a struktuře platových tříd, změně v počtu představených a jejich zástupců, pouze vyčleněním současných systemizovaných služebních míst ze sekcí územních pracovišť a z útvarů daňového procesu a ostatních agend. V rámci mzdových prostředků tak má neutrální charakter. Současně nedochází ani ke změnám ve vztahu k dislokaci organizačních jednotek, tyto zůstávají nadále v současných prostorách, které jsou v případě Zlína v bezúplatném nájmu, v případě Kroměříže v prostorách ve vlastnictví Finanční správy ČR a v případě Uherského Hradiště a Vsetína v současných pronajatých prostorách. Návrhem tak nedochází ani ke změnám v nákladech souvisejících s prostorami, materiálně-technickým či jiným zabezpečením.

10.6 Rizikové faktory implementace

Řízení změn je citlivý proces, jehož cílem je zajištění úspěšného a efektivního zavedení modifikované organizační struktury. S ohledem na rizikové faktory, které každá změna může vyvolat, je nutné tyto vhodně plánovat, vysvětlovat a snažit se do nich zapojit všechny zainteresované strany, neboť řízení změn zahrnuje též monitorování a hodnocení jejich dopadů na dotčené zaměstnance. Lze dovodit, že implementace návrhu přináší několik potenciálních rizik, která jej mohou negativně ovlivnit, mezi něž lze zařadit především:

- Akceptace navržených změn ze strany vedení Finančního úřadu pro Zlínský kraj, kdy ztotožnění se vedení s návrhem je nezbytné jednak z důvodu nutnosti vyvolání změny systemizace služebního úřadu, jednak z důvodu nutnosti iniciovat i změnu organizačního

řádu Finanční správy ČR, případně získat časově omezenou výjimku pro aplikaci organizačních změn v rámci pilotního provozu a následné provedení jejího vyhodnocení.

- Akceptace navržených změn ze strany Generálního finančního ředitelství, které je zastřešujícím orgánem Finanční správy ČR a jehož schválení je nezbytné jednak z důvodu nutnosti změny Organizačního řádu Finanční správy ČR, jednak z důvodu nutnosti změny systemizace služebního úřadu.
- Jedním z rizik je i dočasná neúčinnost plánovaných změn, tedy skutečnost, že okamžik realizace může způsobit prozatímní snížení výkonu vymáhání, neboť bude nutné předat větší množství již do vymáhání předaných nedoplatků, případně i probíhajících daňových exekucí mezi rozdělené útvary a pracovníky, přičemž nově přidělení pracovníci se musí seznámit se spisovým materiálem i úkony, které v rámci vymáhání daného subjektu již byly učiněny nebo se mají učinit. Tyto okolnosti mohou způsobit dočasné snížení výkonu, a tedy i dočasné snížení ukazatelů vymáhání.
- Neméně významné je i akceptování navržených změn ze strany pracovníků vymáhání, jichž se dotýká. V každé větší organizaci je častým jevem nesouhlas s výraznými strukturálními změnami, které mohou mít ve svém důsledku negativní dopady na výkon. Obecně je takový nesouhlas často zapříčiněn nejistotou, nedostatkem informací, pocitem ze ztráty kontroly či obecně nedůvěrou pramenící z diskomfortu který každá změna způsobuje.
- Špatná časová koordinace změny a nedodržení termínů. Týká se hlavních milníků reorganizace, jejich provázanosti a možného zpoždění harmonogramu realizace.
- Jedním z faktorů je i skutečnost, že daná funkčně komplexní organizační součást nebude dislokována na jediném místě, ale ve čtyřech různých lokalitách, kdy navíc čtyři z pěti oddělení budou vždy rozloženy ve dvou různých od sebe vzdálených sídlech.
- Obecným rizikem může být i snaha začlenit útvary vymáhání doposud zařazené v rámci sekcí územních pracovišť pod Sekci řízení úřadu. Samotné začlenění může vyvolávat dojem navyšování metodicko-řídící části finančního úřadu (Sekce řízení) na úkor výkonných složek (sekce územních pracovišť) a tedy zhoršení poměru mezi těmito organizačními prvky. A to nejen v rámci organizace jako takové, ale především z pohledu běžné veřejnosti, ať již odborné či laické.

Tabulka 28 Přehled rizik (vlastní zpracování)

Riziko	Stupeň rizika			Pravděpodobnost výskytu			Dopad
	Nízký	Střední	Vysoký	Nízká	Střední	Vysoká	
	0,2	0,5	0,8	0,2	0,5	0,8	
Akceptace změn vedením GFŘ			x		x		0,40
Akceptace změn vedením FÚ			x		x		0,40
Neúčinnost plánovaných změn		x			x		0,25
Akceptace změn pracovníky / neobsazení SSM	x				x		0,10
Komunikační a organizační obtíže	x				x		0,10
Časová koordinace	x			x			0,04
Koncentrace výkonu v rámci Sekce řízení úřadu	x			x			0,04

Stupnice pro hodnocení rizik je stanovena následovně:

- nízké riziko / dopad na projekt: 0,00 – 0,30.
- střední riziko / dopad na projekt: 0,31 – 0,60.
- vysoké riziko / dopad: 0,61 a více.

Kategorie 0,00 – 0,30 vyjadřuje nízká rizika. Není zde předpoklad, že by dané riziko mělo vzniknout, ale v případě jeho vzniku nebude mít výrazný vliv na realizaci projektu.

Kategorie 0,31 – 0,60 zobrazuje střední rizika a kategorie 0,61 a více zobrazuje vysoká rizika. Obě tyto skupiny představují při jejich vzniku významnější dopady na organizaci. Primárně je vhodné jim předcházet a v případě vzniku na ně okamžitě reagovat a snížit jejich účinek.

Vysoké riziko

V rámci možné realizace návrhových opatření nebyla žádná taková shledána.

Střední riziko

Zde se vyskytuje jednak riziko akceptace změn ze strany vedení Finančního úřadu pro Zlínský kraj, jednak akceptace ze strany Generálního finančního ředitelství. V obou situacích by v případě nesouhlasu některého z těchto orgánů nemohlo k realizaci navrhovaných opatření dojít. Ztotožnění se vedením služebního úřadu s realizováním změn je nezbytné, neboť je nutné především vyvolat změnu organizačního řádu či získat výjimku v rámci pilotního provozu a následně iniciovat změnu systemizace služebního úřadu, bez nichž není realizace v navrhovaném rozsahu možná. Stejně tak je tomu i ze strany

Generálního finančního ředitelství, které změny struktury a systemizace interně schvaluje a v případě nutnosti zajišťuje v rámci hierarchie řízení i schvalování změn v systemizaci státním tajemníkem Ministerstva financí ČR, potažmo Vládou ČR, a to dle pravidel nastavených legislativou, služebními předpisy nejvyššího státního tajemníka a interními akty řízení. Stejně tak umožňuje výjimky v rámci pilotního provozu.

Nicméně přestože stupeň těchto rizik je vysoký, pravděpodobnost jejich výskytu je střední. Lze totiž důvodně předpokládat spíše souhlasné stanovisko, neboť sama struktura Generálního finančního ředitelství v průběhu roku 2023 prochází výraznými organizačně-optimalizačními změnami s vyšším důrazem na funkční pojetí, mimo jiné i ve vztahu k vymáhání.

Nízké riziko

V kategorii nízkých rizik se vyskytuje především riziko neúčinnosti plánovaných změn, neboť je legitimní možnost, že samotná realizace opatření může způsobit krátkodobé snížení výkonu vymáhání, a to v důsledku nezbytných vnitřních administrativních úkonů, jako je předání již probíhajících daňových exekucí mezi jednotlivými pracovníky, seznámení se nově přidělených pracovníků s doposud v rámci vymáhání realizovanými úkony apod. Toto krátkodobé riziko je však vyváženo z dlouhodobého hlediska lepší organizací práce v rámci úseku vymáhání, a tedy i předpokladem vyšší efektivity a zlepšených výsledků činnosti.

Dalším rizikem je akceptace změn současnými pracovníky, a tedy obsazení systemizovaných služebních míst pracovníky s odpovídajícím vzděláním, kvalifikací, znalostmi, délkou praxe a zabránění případných ukončení služebních poměrů z důvodů nesouhlasu se změnou v rozsahu či obvyklým místem dosavadního výkonu služby. Pro úspěšnou implementaci je nezbytné identifikovat hlavní příčiny nesouhlasu a správným způsobem komunikovat s pracovníky o důvodech, cílech a přínosech změn nejen pro organizaci jako takovou, ale i ve vztahu k nim samotným. Pro eliminaci rizika je rovněž vhodné dotčené pracovníky zapojit do procesu změny a získat poznatky z jejich praxe. Nicméně i v případě ztráty jednotlivců není toto riziko příliš významné, neboť organizace vzhledem ke své velikosti vykazuje trvalou přirozenou míru fluktuace, obměna pracovníků je tak nepřetržitá a jak vyplývá z návrhové části a rozdělení platových tříd, administrativní způsob vymáhání je vhodnější pro nově nastoupivší pracovníky, kde je možnost získání potřebných zkušeností před případným volitelným přesunem do oddělení operativního způsobu vymáhání.

V případě rizika časové koordinace je toto eliminováno průběžným sledováním a vyhodnocováním harmonogramu postupu reorganizace a operativní kontrolou stavu jednotlivých činností. S ohledem na skutečnost, že samotný návrh neobnáší žádné významné dodatečné finanční náklady, nejedná se o významné riziko, neboť samotná reorganizace může být při důvodech hodných zvláštního zřetele bez zásadních dopadů realizována i v pozdějším termínu.

Nízkým rizikem jsou i možné počáteční organizační, komunikační a logistické problémy z důvodu dislokace oddělení nově reorganizovaného útvaru v celkem čtyřech lokalitách, navíc za situace, kdy představení oddělení budou mít své pracovníky na dvou odlišných místech, což oprávněně způsobuje určité obtíže při jejich řízení. Nicméně i v tomto je možné čerpat ze zkušeností Odboru kontroly zvláštních činností, který je rovněž v působnosti Sekce řízení úřadu, je rovněž dislokován v totožných čtyřech sídlech v rámci celého kraje a rovněž oddělení v jeho podřízenosti jsou rozdělena na dvě části v různých lokalitách. Tyto nedostatky je však možné řešit i vhodným delegováním pravomocí, např. v rámci podpisového řádu, navíc většina korespondence při schvalování představenými je elektronické podoby v produkčním systému. Rovněž monitoring daňových subjektů s nedoplatky, jejich výše i realizované úkony, a tedy řízení pracovníků jejich vymáhání pověřených, probíhá ze strany představených elektronicky.

Stejně je tomu tak i v případě rizika souvisejícího se změnou poměru mezi Sekcí řízení úřadu, která je metodicko-řídicím prvkem a výkonnými útvary zařazenými v rámci sekcí územních pracovišť. Nicméně takto nově pojatý koncentrovaný útvar vymáhání je jednoznačně výkonným prvkem bez ohledu na to, kde je organizačně zařazen, navíc obdobnou složkou Sekce řízení úřadu již disponuje, neboť jak již bylo uvedeno, v její struktuře je zařazen Odbor kontroly zvláštních činností, který obsahuje jak výkonnou část, tak i analyticko-metodický prvek.

11 SHRnutí POZNATKŮ Z PRAKTICKÉ ČÁSTI

Daňové příjmy jsou základním zdrojem financování veřejných rozpočtů, ve vztahu ke státnímu rozpočtu jejich podíl na celkovém inkasu v posledních letech dosahuje bezmála 90 %. Při vynětí odvodů z pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, což je specifická účelově vázaná skupina příjmů státního rozpočtu, dosahují daňové příjmy dlouhodobě téměř 80 % celkových disponibilních příjmů, z čehož je zřejmý nejen význam tohoto zdroje pro inkaso veřejných rozpočtů, ale i důležitost orgánů správy daní pro celkovou funkčnost státu.

Nejvýznamnějším správcem daně jsou orgány Finanční správy ČR, které zajišťují většinu daňových příjmů a jakýkoli výpadek v jejich výběru má negativní dopad na inkaso státního rozpočtu a v důsledku rozpočtového určení daní i rozpočtů územních samospráv. Organizace je tedy jedním ze základních pilířů veřejné správy, bez níž by stát nebyl schopen plnit své funkce, neboť její úloha při zajištění zdrojů financování veřejných statků je nezastupitelná.

Inkaso státního rozpočtu je ovlivněno mimo jiné výší daňové mezery, která vyjadřuje rozdíl mezi teoretickými a skutečnými daňovými příjmy. Snížení daňové mezery je důležitým ukazatelem efektivity správy daní, a i když je patrný žádoucí dlouhodobě sestupný trend, daňová mezera České republiky se přesto pohybuje jak nad průměrem Evropské unie, tak i nad hodnotami některých zemí bývalého tzv. východního bloku.

Výběr daní ovlivňuje množství faktorů, jednak obecné, mezi něž náleží hospodářský cyklus, jednak na straně daňových subjektů, mezi které lze zahrnout jejich nemajetnost a předluženost, nekontaktnost, zánik bez právního nástupce, účelové převody majetku na jiné osoby ještě před vznikem nedoplatku nebo podvodné jednání s cílem získat majetkový prospěch. Rovněž do něj vstupují i okolnosti na straně správce daně, kdy jde především o nedostatečnou kapacitu vymáhacích útvarů, roztržitost vymáhání na více orgánů veřejné správy a v neposlední řadě rychlost reakce správce daně, která je zčásti dána legislativně nastavenými parametry vymáhání, kdy daňový dlužník má mnohdy časový prostor, aby na budoucí daňovou exekuci reagoval s dostatečným předstihem. Že se jedná o obecný problém daňových orgánů lze dovodit i ze skutečnosti, že dle Ing. Žežulky, současného prezidenta Finanční správy SR a někdejšího zástupce generálního ředitele Generálního finančního ředitelství (Denník N, 2023), se Finanční správou SR v roce 2022 podařilo vybrat jen přibližně 15 % z doměřené částky, přičemž tato hodnota je přesto vnímána jako výrazný posun, neboť při jeho jmenování do funkce ke konci roku 2020 byl podíl jen přibližně 4 %.

Všechny tyto okolnosti Finanční správa ČR vnímá, a aby správu daní zefektivnila a hodnotu daňové mezery snížila, realizovala množství organizačních a procesních změn, spolupodílela se rovněž na změnách legislativních. Počínaje zásadní transformací někdejších územních finančních orgánů do současných orgánů Finanční správy ČR, přes průběžně probíhající úpravy organizační struktury a procesů, alokaci lidských zdrojů, jejich odborného vzdělávání, kooperaci s dalšími orgány, uplatňování adhezních nároků až po rozvoj aplikační a informační podpory. Přesto je při vymáhání limitována postižitelným majetkem daňových dlužníků.

Orgány Finanční správy ČR uskutečňují vymáhání nedoplatků zejména prostřednictvím daňových exekucí, z nichž dlouhodobě nejvýraznějším způsobem je přikázání pohledávek u poskytovatelů platebních služeb zajišťující 82 % z celkově vymožené hodnoty. Dalšími využívanými způsoby jsou přikázání jiné peněžité pohledávky u poddlužníků (7 %), srážky ze mzdy (5 %) a prodej movitých (4 %) a nemovitých věcí (2 %). Ostatní způsoby daňových exekucí a vymáhání obecně zajišťují jen minoritní část vymožených daňových nedoplatků.

U Finančního úřadu pro Zlínský kraj je rovněž hlavním způsobem daňové exekuce přikázání pohledávky u poskytovatele platebních služeb tvořící 74 % veškerých vymožených nedoplatků, následované insolvenčními řízeními (8 %), přikázáním jiných peněžitých pohledávek (5 %), srážkami ze mzdy (5 %) a prodejem movitých (4 %) a nemovitých věcí (2 %). I zde jiné způsoby vymáhání zajišťují jen minoritní část vymožených nedoplatků.

Několik desítek pracovníků Finančního úřadu pro Zlínský kraj, kteří jsou zařazeni v útvech vymáhacích, vede v průměru více jak 5 tisíc daňových exekucí, což představuje značné zatížení z administrativního, časového i odborného hlediska. Přitom dle údajů z konce 1. čtvrtletí 2023 tvořilo 6 daňových subjektů s nejvyššími hodnotami nedoplatků téměř 23 % celkové dlužné částky předané do vymáhání a podíl 74 největších daňových dlužníků pak bezmála 47 %. Naopak nedoplatky téměř 25 % všech daňových dlužníků se na celkových nedoplatcích podílí jen souhrnnou částkou menší než 400 tis. Kč, tedy 0,06 % všech nedoplatků předaných do vymáhání. Je proto snaha tyto řešit nejprve formou call centra pracovníky mimo útvary vymáhání, aby nedocházelo k vytěžování již tak omezeného počtu exekutorů nutností činit úkony u pohledávek nepatrných hodnot.

Na základě zjištěných skutečností byl proto vypracován návrh možných opatření ke zvýšení efektivity vymáhání z organizačního hlediska, která lze provést na základě modifikace interních aktů řízení, realizováním úprav organizační struktury služebního úřadu, změnou jeho systematizace a v neposlední řadě změnou organizace práce a zefektivněním procesů.

ZÁVĚR

Diplomová práce byla zaměřena na problematiku vymáhání daňových nedoplatků správcem daně, která souvisí se současným záporným saldem státního rozpočtu v důsledku poklesu inkasa daňových příjmů. Práce navázala na předchozí bakalářskou práci téhož autora vztahující se k Finanční správě ČR v obecné rovině, kterou rozvinula ve vztahu k vymáhací fázi správy daní.

Cílem bylo navržení opatření ke zvýšení efektivity vymáhání v rámci Finanční správy ČR, přitom opatření navržená z organizačního hlediska byla pojata takovým způsobem, aby práce nebyla vnímána jen jako teoretické pojetí řešeného problému, ale aby vedle akademického rámce měla i faktický dopad možné aplikace v rámci cílové organizace, kterou je Finanční úřad pro Zlínský kraj, potažmo kterýkoli jiný správce daně mající v působnosti vymáhání nedoplatků.

Pro nalezení východisek zadání byla vzata v potaz současná celospolečenská situace, tedy aby se jednalo o návrh proveditelný, zasazený do reálného ekonomického rámce vyvolaného současnou geopolitickou situací, která v důsledku dříve neočekávaných hodnot dlouhodobě deficitního státního rozpočtu vyvolává i omezené rozpočtové možnosti řešené organizace. Způsobem, jakým byly nalezeny potenciální vhodně cílené změny ve struktuře a organizaci práce správního orgánu, bylo zhodnocení současného stavu, již v minulosti realizovaných opatření, identifikace slabších oblastí a příležitostí k jejich zlepšení. Následně bylo možné navrhnout konkrétní řešení, které by bez dodatečných nákladů mohlo vést k efektivnějšímu využití současných omezených zdrojů, mající schopnost snížit hodnoty daňových nedoplatků, v důsledku toho zvýšit inkaso, snížit poměr nedoplatků k inkasu a zlepšit ukazatele nákladovosti.

Orgány Finanční správy ČR od svého vzniku prochází trvalou modifikací organizační struktury, jejíž podoba reaguje na zkušenosti a poznatky z činnosti. Změny vykazují znaky vertikální koncentrace a současně výraznějšího rozdělení na část výkonu a část metodiky, a to jak jednotlivých pracovníků, tak i celých útvarů či jejich částí. Možnost správního orgánu určovat si v rámci pravidel nastavených právními předpisy svou vlastní vnitřní organizační strukturu, funkční organizaci a alokaci zdrojů rovněž značí, že se postupně soustřeďuje větší množství pracovníků vykonávajících týž nebo obdobné činnosti v rámci určených organizačních jednotek, což jednak umožňuje větší specializaci činností a zvyšování odbornosti, přitom současně zajišťuje vzájemnou zaměnitelnost a zastupitelnost

pracovníků, např. v případě jejich dlouhodobé nepřítomnosti. Vhodná organizace práce pak může napomáhat zefektivnit činnost, její zrychlení opakováním dílčích úkonů určenými pracovníky a v důsledku toho uvolnění části současných zdrojů a kapacit pro další organizaci právními předpisy uloženým povinností.

Lze konstatovat, že cíle diplomové práce byly naplněny a vymezené řešení může ve svém pojetí činnost organizace při vymáhání optimalizovat. Přesto je možné zde navržené zásady dále rozvíjet, především ve vztahu k další specializaci a souvisejícímu odbornému vzdělávání pracovníků zařazených v útvech vymáhacích, tvorbě ad hoc mikro týmů a s ohledem na náročnost činnosti vymáhání a dynamickým změnám judikatury omezení nežádoucího kumulování odbornosti na několika málo jednotlivcích, které s ohledem na určitou přirozenou míru fluktuace působí kontraproduktivně na kontinuální uchování a předávání znalostí a zkušeností v rámci organizace.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**Monografie:**

BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2017, 108 s. ISBN 978-80-7400-682-1.

EUROPEAN COMMISSION. *VAT gap in the EU: report 2019*. 1st ed. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2019, 84 s. ISBN 978-92-76-41941-9.

EUROPEAN COMMISSION. *VAT gap in the EU: report 2020*. 1st ed. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2020, 100 s. ISBN 978-92-76-19429-3.

EUROPEAN COMMISSION. *VAT gap in the EU: report 2021*. 1st ed. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2021, 108 s. ISBN 978-92-76-38774-9.

EUROPEAN COMMISSION. *VAT gap in the EU: report 2022*. 1st ed. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2022, 228 s. ISBN 978-92-76-57876-5.

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualiz. a rozš. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 494 s. ISBN 978-80-7380-796-2.

KELÍŠEK, Roman. *Návrh vybraných opatření k optimalizaci činností Finanční správy České republiky při správě daní*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2018, 90 s. Dostupné také z: <http://hdl.handle.net/10563/41962>. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. Fakulta managementu a ekonomiky, Ústav regionálního rozvoje, veřejné správy a práva. Vedoucí práce Matula, Miloš.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013, 1192 s. ISBN 978-80-7263-769-0.

KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 116 s. ISBN 978-80-7478-444-6.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*. 4., aktualiz. vyd. Praha: C.H. Beck, 2021, 1088 s. ISBN 978-80-7400-838-2.

MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa. 1. díl*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita Brno, 2004. 404 s. ISBN 80-210-3578-1.

MRKÝVKA, Petr a Ivana PAŘÍZKOVÁ. *Základy finančního práva*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 252 s. ISBN 978-80-210-4514-9.

OECD. *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. 1st ed. Paris: OECD Publishing, 2022, 168 s. ISBN 978-92-64-41168-5.

ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2021, 572 s. ISBN 978-80-7598-963-5.

SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 512 s. ISBN 978-80-7598-564-4.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 128 s. ISBN 978-80-7552-315-0.

VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2022*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2022, 364 s. ISBN 978-80-7676-36-23.

Odborné zdroje:

JEROUŠEK, David. *Zákon o finanční správě ČR – základ finanční správy státu*. In: MUNI. (ed.). *Dny Práva 2012*. Brno: MUNI, 2012, s. 2037. Dostupné z: http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/JerousekDavid.pdf

ONDRA, Radek. *Vyrozumění o výši nedoplatků před nařízením daňové exekuce – 1. část*. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. Praha: Finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství, 2022, roč. 30, č. 4, s. 8-17. ISSN 1210-5570.

Ostatní zdroje:

Důvodová zpráva k zákonu č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/doc/pdf/00/07/33/00073372.pdf>

Finanční správa ČR, 2023. *Organizační řád Finanční správy ČR*. In: *Finanční správa ČR* [online]. 01.04.2023 [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-rad-fs-cr>

Finanční správa ČR, 2014. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013. In: *Finanční správa ČR* [online]. 15.07.2014 [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2013>

Finanční správa ČR, 2015. Analýza redukce počtu územních pracovišť finančních úřadů. In: *Finanční správa ČR* [online]. Červenec 2015 [cit. 2023-03-25]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/fs/Analyza-redukce-poctu-uzemnich-pracovist.pdf>

Finanční správa ČR, 2015. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014. In: *Finanční správa ČR* [online]. 13.07.2015 [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2014>

Finanční správa ČR, 2016. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015. In: *Finanční správa ČR* [online]. 19.07.2016 [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2015>

Finanční správa ČR, 2017. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2016. In: *Finanční správa ČR* [online]. 31.07.2017 [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2016>

Finanční správa ČR, 2018. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017. In: *Finanční správa ČR* [online]. 26.07.2018 [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2017>

Finanční správa ČR, 2019. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2018. In: *Finanční správa ČR* [online]. 16.07.2019 [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2018>

Finanční správa ČR, 2020. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019. In: *Finanční správa ČR* [online]. 02.07.2020 [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2019>

Finanční správa ČR, 2021. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2020. In: *Finanční správa ČR* [online]. 24.06.2021 [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2020>

Finanční správa ČR, 2022. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2021. In: *Finanční správa ČR* [online]. 22.07.2022 [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>

Důvodová zpráva k zákonu č. 365/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR* [online]. [cit. 2023-03-11]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=219897>

Denník N, 2023. Doba bašternákov, ktorí sa spoliehali na to, že finančná správa je slepá, sa skončila, hovorí šéf daniarov. In: *Denník N* [online] 06.04.2023 [cit. 2023-04-12]. Dostupné z: <https://e.dennikn.sk/3316933/doba-basternakov-ktori-sa-spoliehali-na-to-ze-financna-sprava-je-slepa-sa-skoncila-hovori-sef-daniarov/>

Finanční správa ČR, 2023. Tisková zpráva: Finanční správa zruší 77 územních pracovišť finančních úřadů. Občanům nabídne rozšířené služby včetně výjezdů do obcí v období tzv. daňových kampaní. In: *Finanční správa ČR* [online]. 11.04.2023 [cit. 2023-04-11]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2023/financni-sprava-zrusi-77-uzp-fu>

Právní předpisy:

Zákon č. 141/1961 Sb. ze dne 29. listopadu 1961, o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-10]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1961-141>

Zákon č. 99/1963 Sb. ze dne 4. prosince 1963, občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-10]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1963-99>

Zákon č. 2/1969 Sb. ze dne 8. ledna 1969, o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1969-2>

Zákon č. 202/1990 Sb. ze dne 17. května 1990, o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1990-202>

Zákon č. 526/1990 Sb. ze dne 27. listopadu 1990, o cenách, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-05]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1990-526>

Zákon č. 531/1990 Sb. ze dne 28. listopadu 1990, o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1990-531>

Zákon č. 565/1990 Sb. ze dne 13. prosince 1990, o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-22]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1990-565>

Zákon č. 265/1991 Sb. ze dne 18. června 1991, o působnosti orgánů ČR v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-05]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-265>

Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-26]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Zákon č. 212/1992 Sb. ze dne 15. dubna 1992, o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-212>

Zákon č. 337/1992 Sb. ze dne 5. května 1992, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-10]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-337>

Zákon č. 338/1992 Sb. ze dne 4. května 1992, o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-338>

Zákon č. 586/1992 Sb. ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

Zákon č. 16/1993 Sb. ze dne 21. prosince 1992, o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-16>

Zákon č. 1/1993 Sb. ze dne 16. prosince 1992, Ústava ČR, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-1>

Zákon č. 2/1993 Sb. ze dne 16. prosince 1992, o vyhlášení listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku ČR, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-03]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-2>

Zákon č. 82/1998 Sb. ze dne 17. března 1998, o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-24]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1998-82>

Zákon č. 243/2000 Sb. ze dne 29. června 2000, o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-243>

Zákon č. 458/2000 Sb. ze dne 28. listopadu 2000, Zákon o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-11]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-458>

Zákon č. 150/2002 Sb. ze dne 21. března 2002, soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-03]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-150>

Zákon č. 353/2003 Sb. ze dne 26. září 2003, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2003-353>

Zákon č. 235/2004 Sb. ze dne 1. dubna 2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>

Zákon č. 254/2004 Sb. ze dne 13. dubna 2004, o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-26]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-254>

Zákon č. 500/2004 Sb. ze dne 24. června 2004, správní řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-500>

Zákon č. 634/2004 Sb. ze dne 26. listopadu 2004, o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-634>

Zákon č. 261/2007 Sb. ze dne 19. září 2007, o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2007-261>

Zákon č. 40/2009 Sb. ze dne 8. ledna 2009, trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-25]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-40>

Zákon č. 280/2009 Sb. ze dne 22. července 2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-03]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření. Dostupný z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/cs/TXT/?uri=CELEX%3A32010L0024>

Zákon č. 456/2011 Sb. ze dne 23. prosince 2011, o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-456>

Zákon č. 471/2011 Sb. ze dne 20. prosince 2011, o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-26]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-471>

Zákon č. 17/2012 Sb. ze dne 8. prosince 2011, o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-10]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-255>

Vyhláška č. 48/2012 Sb. ze dne 2. února 2012, o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-48>

Zákon č. 89/2012 Sb. ze dne 3. února 2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-19]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

Zákon č. 165/2012 Sb. ze dne 31. ledna 2012, o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-165>

Zákon č. 255/2012 Sb. ze dne 14. června 2012, o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-17>

Zákon č. 234/2014 Sb. ze dne 1. října 2014, o státní službě, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-04-02]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2014-234>

Nářízení vlády č. 302/2014 Sb. ze dne 8. prosince 2014, o katalogu správních činností, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-04-02]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2014-302>

Nářízení vlády č. 304/2014 Sb. ze dne 8. prosince 2014, o platových poměrech státních zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-04-02]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2014-304>

Nářízení vlády č. 92/2015 Sb. ze dne 8. dubna 2015, o pravidlech pro organizaci služebního úřadu. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-04-02]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2015-92>

Zákon č. 187/2016 Sb. ze dne 26. května 2016, o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-04]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-187>

Zákon č. 300/2016 Sb. ze dne 24. srpna 2016, o centrální evidenci účtů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-20]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-300>

Zákon č. 370/2017 Sb. ze dne 11. října 2017, o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-03-05]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2017-370>

Vyhláška č. 249/2022 Sb. ze dne 24. srpna 2022, o procentním podílu jednotlivých obcí na částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daní z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupný z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2022-249>

Nářízení Rady EU č. 2022/1854 ze dne 6. října 2022, o intervenci v mimořádné situaci s cílem řešit vysoké ceny energie. In: *EUR-Lex* [online]. [cit. 2023-03-11]. Dostupný z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32022R1854>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
APED	Aplikace elektronických dražeb
APEX	Aplikace pro podporu exekucí
ASEP	Aplikace pro soudní exekutory – přeplatky
CSČR	Celní správa ČR
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
ČR	Česká republika
DE	daňová exekuce
DIS	Daňová informační schránka
DPH	daň z přidané hodnoty
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EDA	evidence daní
EP	exekuční příkaz
ERÚ	Energetický regulační úřad
ESEV	Evidence sepsaných věcí
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
FSČR	Finanční správa ČR
FÚ	finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MFČR	Ministerstvo financí ČR
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development)

OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
PAPR	Pomocná aplikace pro REDDOT
PO	právnícká osoba
PPS	poskytovatel platebních služeb
ŘO	ředitel odboru
SFÚ	Specializovaný finanční úřad
SSM	systemizované služební místo
SR	Slovenská republika
ÚzP	územní pracoviště
VAT	Value Added Tax, tj. anglické pojmenování DPH
VO	vedoucí oddělení

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Daňová soustava ČR	20
Obrázek 2 Věcná působnost při správě daní.....	41
Obrázek 3 Schéma soustavy orgánů FSČR	48
Obrázek 4 Struktura vymáhání Finančního úřadu pro Zlínský kraj k 1. lednu 2013	72
Obrázek 5 Struktura vymáhání Finančního úřadu pro Zlínský kraj k 31. prosinci 2020	74
Obrázek 6 Struktura vymáhání Finančního úřadu pro Zlínský kraj k 31. březnu 2023	114
Obrázek 7 Navrhovaná struktura vymáhání Finančního úřadu pro Zlínský kraj.....	118

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Příjmy státního rozpočtu	57
Tabulka 2 Příjmy státního rozpočtu bez příjmů z pojistného na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti	58
Tabulka 3 Daňové příjmy kapitoly Všeobecná pokladní správa v členění na příjmy z činnosti FSČR a CSČR	60
Tabulka 4 Odhad daňové mezery DPH	62
Tabulka 5 Uchráněné hodnoty za jednotlivé roky	81
Tabulka 6 Efektivnost a nákladovost	89
Tabulka 7 Vývoj celkového objemu kumulovaných daňových nedoplatků v mld. Kč	90
Tabulka 8 Vývoj celkové hodnoty evidovaných nedoplatků na vybraných druzích daní a na dalších příjmech v mil. Kč	91
Tabulka 9 Vývoj celkové hodnoty evidovaných nedoplatků na vybraných druzích daní a na dalších příjmech v mil. Kč	91
Tabulka 10 Zajištění zástavním právem	92
Tabulka 11 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň	94
Tabulka 12 Podíl daňových subjektů se zajišťovacím příkazem na celkovém počtu registrovaných plátců DPH	94
Tabulka 13 Vývoj objemu nedoplatků evidovaných, vymáhaných a vymožených	96
Tabulka 14 Vývoj objemu a počtu nedoplatků vymáhaných a vymožených	97
Tabulka 15 Přehled vymáhaných nedoplatků u vybraných druhů příjmů	98
Tabulka 16 Přehled vymožených nedoplatků u vybraných druhů příjmů	99
Tabulka 17 Přehled vymáhaných nedoplatků podle druhu daňové exekuce	100
Tabulka 18 Přehled vymožených daňových nedoplatků podle druhu daňové exekuce	100
Tabulka 19 Zahraniční žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání	102
Tabulka 20 Tuzemské žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání	102
Tabulka 21 Inkaso v mezinárodní pomoci při vymáhání	104
Tabulka 22 Ukazatele vymáhání FÚ pro Zlínský kraj 2013 – 2017 v mil. Kč	105
Tabulka 23 Ukazatele vymáhání FÚ pro Zlínský kraj 2018 – 2022 v mil. Kč	106
Tabulka 24 Poměr daňových nedoplatků a daňového inkasa	107
Tabulka 25 Počet aktivních daňových exekucí FÚ pro Zlínský kraj v letech 2017 – 2022	110
Tabulka 26 Kategorizace nedoplatků FÚ pro Zlínský kraj ke dni 31.03.2023	111
Tabulka 27 Platové třídy útvarů vymáhání	115
Tabulka 28 Přehled rizik	131

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 Příjmy státního rozpočtu.....	58
Graf 2 Příjmy státního rozpočtu bez příjmů z pojistného na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti	59
Graf 3 Daňové příjmy kapitoly Všeobecná pokladní správa v členění na příjmy z činnosti FSČR a CSČR.....	60
Graf 4 Odhad daňové mezery DPH	62
Graf 5 Uchráněné hodnoty za jednotlivé roky	82
Graf 6 Vývoj celkového objemu kumulovaných daňových nedoplatků v mld. Kč.....	90
Graf 7 Vývoj celkové hodnoty evidovaných nedoplatků na vybraných druzích daní a na dalších příjmech v mld. Kč	92
Graf 8 Zajištění zástavním právem	93
Graf 9 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň.....	95
Graf 10 Vývoj objemu nedoplatků evidovaných, vymáhaných a vymožených	96
Graf 11 Vývoj objemu a počtu nedoplatků vymáhaných a vymožených	98
Graf 12 Přehled v letech 2013 až 2021 vymožených daňových nedoplatků podle druhu daňové exekuce v mld. Kč	101
Graf 13 Zahraniční žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání	103
Graf 14 Tuzemské žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání	103
Graf 15 Poměr daňových nedoplatků a daňového inkasa.....	107
Graf 16 Vývoj objemu nedoplatků evidovaných, vymáhaných a vymožených	108
Graf 17 Přehled v letech 2013 až 2022 vymožených daňových nedoplatků podle druhu daňové exekuce v mil. Kč.....	109
Graf 18 Přehled v letech 2013 až 2022 vymožených daňových nedoplatků podle druhu daňové exekuce v mil. Kč.....	110