

DAŇOVÁ EXEKUCE

RUKOVĚŤ (NEJEN)
PRO DAŇOVÉ EXEKUTORY

LUKÁŠ PULGRET
DOMINIK ŠLEMR

Fakulta veřejnosprávních a ekonomických studií v Uherském Hradišti,
Vysoká škola Jagielloňská v Toruni, s.r.o.

Vědecké nakladatelství

Vzor citace:

PULGRET, Lukáš a Dominik ŠLEMR. *Daňová exekuce: Rukověť (nejen) pro daňové exekutory*. Uherské Hradiště: Vědecké nakladatelství FVES v Uherském Hradišti, VŠ Jagielloňská v Toruni, 2021. ISBN 978-80-88328-13-1.

Daňová exekuce: Rukověť (nejen) pro daňové exekutory

© Mgr. Lukáš Pulgret, LL.M., 2021

© Mgr. Dominik Šlemr, 2021

Vydalo Vědecké nakladatelství Fakulty veřejnosprávních a ekonomických studií
v Uherském Hradišti, Vysoká škola Jagielloňská v Toruni, s.r.o.

ISBN 978-80-88328-13-1 (*e-kniha*)

Obsah

Seznam použitých zkratk	4
O autorech	6
Předmluva	7
1. Úvod do problematiky daní a daňových nedoplatků	8
2. Účastníci daňové exekuce: správce daně, daňový dlužník, třetí osoby	10
3. Použití občanského soudního řádu při daňové exekuci, fáze daňové exekuce	12
4. Vyhledávací činnost, předvolání, předvedení	14
5. Zahájení daňové exekuce	16
6. Způsoby provedení daňové exekuce	18
6.1. Srážky ze mzdy	18
6.2. Příkázání pohledávky z účtu	18
6.3. Prohlášení o majetku a trestněprávní následky jeho nepodání.....	19
6.4. Příkázání jiné peněžité pohledávky.....	20
6.5. Postižení jiných majetkových práv	21
6.6. Prodej movitých věcí a spoluvlastnického podílu na movitých věcech.....	22
6.7. Prodej nemovitých věcí a spoluvlastnického podílu na nemovitých věcech	25
7. Zajišťovací instrumenty	27
7.1. Zajišťovací příkaz	27
7.2. Zřízení zástavního práva	29
7.3. Ručení na základě ručitelské výzvy nebo prohlášení třetí osoby.....	30
7.4. Platba záloh	31

8. Dražba.....	33
8.1. Dražba – společná ustanovení.....	33
8.2. Dražba věcí movitých	37
8.3. Dražba věcí nemovitých.....	39
8.4. Rozvrhové řízení	40
9. Vybrané praktické problémy spojené s prováděním daňové exekuce.....	41
9.1. Obchodní společnosti bez statutárního orgánu	41
9.2. Virtuální sídla, fenomén tzv. „bílých koní“ a problematika základního kapitálu 42	
9.3. Svěřenecké fondy jako nástroj účelového převodu majetku.....	46
9.4. Spolupráce s Orgány činnými v trestním řízení	50
10. Možné podněty ke zvýšení efektivity daňové exekuce.....	53
10.1. Zamyšlení nad problematikou neexistence nebo účelovosti statutárního orgánu a problematikou tzv. virtuálních sídel	53
10.2. Návrh na zrušení institutu svěřeneckých fondů.....	54
10.3. Návrh na zřízení zvláštního policejního orgánu složeného z daňových a kriminalistických odborníků: Finanční policie	55
Seznam použitých zdrojů	57

Seznam použitých zkratek

ADIS = Automatizovaný daňový informační systém

APED = Aplikace Elektronických Dražeb

CS ČR = Celní správa České republiky

DP = Zákon č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ve znění pozdějších předpisů

DPH = daň z přidané hodnoty

DŘ = Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

DŠ = Dominik Šlemr

FS ČR = Finanční správa České republiky

LP = Lukáš Pulgret

Novela č. 215/2009 Sb. = Zákon č. 215/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění zákona č. 126/2002 Sb., zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, a zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Novela č. 460/2016 = Zákon č. 460/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a další související zákony

NSS = Nejvyšší správní soud

NOZ = Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

OČTŘ = orgány činné v trestním řízení

OHK SKPV = Odbor hospodářské kriminality Služby kriminální policie a vyšetřování

OSŘ = Zákon č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů

OZ 1964 = Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

PČR = Policie České republiky

Rejstříkový zákon = Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěrenských fondů, ve znění pozdějších předpisů

TrZ = Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon o CS = Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon o FS = Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon o podmínkách provozu vozidel na PK = Zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění zákona č. 307/1999 Sb.

ZDPH = Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

ZOK = Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů

O autorech



Mgr. Lukáš Pulgret, LL.M. se narodil roku 1990 v Praze, kde nyní bydlí a pracuje. Mezi lety 2014 až 2019 vystudoval bakalářský studijní program „*Právní specializace*“ ve studijním oboru „*Právo v podnikání*“ a magisterský studijní program „*Právní specializace*“ ve studijním oboru „*Právní aspekty podnikání*“ na Vysoké škole finanční a správní. Mezi lety 2019 až 2020 absolvoval manažerský studijní program „*Master of Laws („LL.M.“)*“ na Fakultě veřejnosprávních a ekonomických studií v Uherském Hradišti Vysoké školy Jagielloňské v Toruni. Obhájil bakalářskou práci na téma „*Daňové a celní trestné činy*“, diplomovou práci na téma „*Právní úprava vlastnictví bytů a nebytových prostorů*“ a LL.M. disertační práci na téma „*Daňová exekuce*“. Od roku 2019 pracuje ve Finanční správě České republiky na pozici referenta Vymáhacího oddělení Územního pracoviště pro Prahu 4 Finančního úřadu pro hl. m. Prahu.



Mgr. Dominik Šlemr se narodil roku 1989 v Praze, toho času žije v Kladně a pracuje v Praze. V roce 2017 absolvoval bakalářský studijní program „*Bezpečnostně právní studia*“ ve stejnojmenném studijním oboru a v roce 2020 absolvoval magisterský studijní program „*Bezpečnostně právní studia*“ ve studijním oboru „*Policejní management a kriminalistika*“ na Policejní akademii České republiky v Praze. Obhájil bakalářskou práci na téma „*Odposlech a záznam telekomunikačního provozu*“ a diplomovou práci na téma „*Nepřímé daně v českém daňovém systému*“. Od roku 2016 pracuje ve Finanční správě České republiky, a to zprvu na pozici referenta Kontrolního oddělení Územního pracoviště pro Prahu 10, toho času již několik let na pozici referenta Oddělení řízení rizik Sekce řízení úřadu Finančního úřadu pro hl. m. Prahu.

Společně pak oba autoři pravidelně publikují do recenzovaného právního online magazínu „*Právní prostor*“, a to na nejrozličnější právní témata od právní ochrany zvířat, přes daňově-trestní problematiku až po ústavně-právní otázky. I přes široký záběr vědecko-právní činnosti se oba autoři orientují především na daňové a trestní právo.

Předmluva

Byť podtitul předložené publikace přisvědčuje učebnicovému charakteru obsahu určeného pro referenty vymáhacích oddělení Finanční správy České republiky, tak věříme, že se text podařilo optimalizovat pro širší uplatnění. Tato publikace je tedy jednak učební text pro referenty (nejen) vymáhacích oddělení, určený k orientaci, prohloubení znalostí nebo rekapitulaci stěžejních aspektů daňové exekuce, kdy na straně druhé může být publikace využita také daňovými subjekty, daňovými poradci, studenty a jinými čtenáři.

Na řádcích níže jsou obsažena jak teoretická východiska daňové exekuce, tak rovněž aspekty aplikační, kde je kladen důraz na praktické problémy, zkušenosti, poznatky, příklady a nakonec i náměty. Dlužno podotknout, že naší ambicí není „převyprávět“ veškerá ustanovení DŘ, vztahující se k vymáhání daňových nedoplatků (čímž bychom suplovali účel rozsáhlejších komentářů k DŘ), ale zaměřujeme se na ty nejdůležitější komponenty problematiky. Výsledkem začlenění praktických perspektiv do publikace je pak široký (avšak přiměřený) přesah od daňových nedoplatků, přes daňovou kontrolu, řízení rizik při správě daní až po oblast prostupující daňovou teorií i praxí - právo, zejména to trestní.

Rádi bychom tímto poděkovali všem akademickým a vědeckým pracovníkům Fakulty veřejnosprávních a ekonomických studií v Uherském Hradišti Vysoké školy Jagielloňské v Toruni (včetně vědeckého nakladatelství), zejména pak děkanovi fakulty doc. RNDr. PhDr. Oldřichu Hájkovi, Ph.D., MBA, za spolupráci při vydání této publikace.

Veškeré poznámky, vyjádření, komentáře, prohlášení, stanoviska a návrhy autorů, uvedené v této publikaci, jsou pouze jejich osobní, jakožto fyzických osob a v žádném případě nejsou projevem vůle Finanční správy České republiky.

Zpracováno podle právního stavu ke dni 30. 04. 2021.

1. Úvod do problematiky daní a daňových nedoplatků

„Zdanění je záležitostí tržního hospodářství. ... A daně jsou přiměřeným nástrojem k zajištění prostředků, jež vláda potřebuje. Přiměřeným nástrojem jsou proto, že jsou nízké a nezasahují znatelně do výroby a spotřeby. Překročí-li daně tuto nízkou mez, přestávají být daněmi a mění se na nástroje ke zničení tržního hospodářství.“¹

Pro fungování každého státu na světě je nezbytné, aby stát disponoval finančními zdroji, které zpravidla získává pomocí inkasa daní. V některých případech se však státu nedaří stanovené daně inkasovat, a proto musí přistoupit k vymáhání těchto nedoplatků. Vymáhání daňových nedoplatků pomocí exekučního řízení je až možností *ultima ratio*, k níž správce daně přistupuje, až po vyčerpání jiných postupů majících za cíl přimět daňové dlužníky k uhrazení jejich nedoplatků.

Tak jako pro každou odbornou činnost, je pro problematiku daňové exekuce účelné využívat specifické pojmy a mechanismy, které budou jasně definovat okolnosti, za kterých se příslušné orgány veřejné moci mohou domáhat neuhrazených daňových závazků a tyto případně sankcionovat, a podmínky, za nichž musí daňový dlužník tyto postupy strpět.

V otázce pojmosloví je třeba pamatovat na skutečnost, že např. média mnohdy (nikoliv vždy) používají zavádějící zkratky nebo chybná pojmosloví, a to se netýká jen problematiky daňové, ale bohužel i všeho ostatního.² (DŠ)

Daň je zákonem určená platba, opakující se v intervalech (např. měsíční platba daně z přidané hodnoty), nebo hrazena jednorázově (např. spotřební daň z pohonných hmot). Mezi základní znaky charakterizující daň jsou řazeny povinnost (tj. nedobrovolnost), neúčelovost, nenávratnost a neekvivalentnost.³

¹ VON MISES, Ludwig. *Lidské jednání: pojednání o ekonomii*. Přeložil J. ŠÍMA a kol. Praha: Liberální institut, 2006. ISBN 80-86389-45-6.

² Svoji roli může sehrát např. i slovo „až“, resp. jeho absence, viz následující příspěvek: PULGRET, Lukáš a Dominik ŠLEMR. Výše kompenzačního bonusu pro OSVČ od února 2021. *Právní prostor* [online]. Vyd. 16.03.2021 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/vyse-kompenzacniho-bonusu-pro-osvc-od-unora-2021>

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

Daňový nedoplatek pak představuje neuhrazenou částku daně, nebo neuhrazené příslušenství daně, po uplynutí dne splatnosti. Za nedoplatek je rovněž považována neuhrazená částka zajištěné daně. Nedoplatek lze vyjádřit jako dluh daňového subjektu, vůči němuž má správce daně (resp. veřejný rozpočet) splatnou daňovou pohledávku. (§ 153 odst. 1 a 2 DŘ)

Ačkoliv se to může zdát přirozené, je potřeba upozornit na prvek nedobrovolnosti. Oprávnění správce daně vymáhat po daňovém dlužníkovi neuhrazenou daň, vyplývá již ze základních znaků, resp. funkcí, které pojem daň obecně charakterizují, neboť právě nedobrovolnost představuje možnost vymáhání daňového nedoplatku, nebyla-li daň splněna „dobrovolně“. Povinnost daně platit, je nezávislá na vnitřním přesvědčení daňových subjektů, zda je ta či ona daň spravedlivá, resp. správná apod., nebo nikoliv.

(LP)

2. Účastníci daňové exekuce: správce daně, daňový dlužník, třetí osoby

Účastníci daňové exekuce jsou subjekty účastnící se vymáhacího řízení podle DŘ, jimž jsou v rámci tohoto řízení přiznána určitá práva nebo stanoveny určité povinnosti. Účastníci vymáhacího řízení jsou zpravidla správce daně v pozici věřitele a daňový subjekt v pozici povinného. V některých případech je řízení účastna tzv. třetí osoba.

Ustanovení § 10 odst. 1 DŘ obecně určuje, že: „*Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“)* v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“ **Správu daní vykonávají Finanční úřady** (§ 10 odst. 1 písm. a) zákona o FS), vyjma některých specifických případů, kdy je správcem daně CS ČR.

Správu cel, a stanoví-li tak jiný právní předpis, rovněž správu daní a jiných peněžitých plnění, vykonávají Celní úřady. (§ 8 odst. 1 písm. b) a c) zákona o CS) Pro povolení k prodeji bez DPH a při většině dovozů zboží, spravují DPH Celní úřady. (§ 4 odst. 1 písm. e) ZDPH)

Hierarchické schéma orgánů finanční a celní správy



Zdroj: Vlastní zpracování

Celní úřady mohou rovněž vykonávat správu placení peněžitých plnění v rámci tzv. dělené správy, která jsou příjmem státního, obecního nebo krajského rozpočtu. (§ 8 odst. 2 zákona o CS) Celní úřady jsou tedy oprávněny vymáhat a vybírat např. pokuty uložené PČR v příkazním řízení na místě nezaplacené, pokuty uložené za přestupek podle zvláštního zákona, poplatky za uložení odpadů, poplatky za odnětí lesní půdy, a jiné.⁴ (LP)

Daňovým dlužníkem je ten daňový subjekt, jenž nehradí své daňové povinnosti ve lhůtách stanovených zákonem. Není-li platba daně do uplynutí lhůty pro její platbu uhrazena, stává se z této daňové povinnosti daňový nedoplatek a daňový subjekt se stává daňovým dlužníkem.

Třetí osoby jsou osoby odlišné od daňového subjektu, kterým jsou při správě daní přiznávána práva nebo určovány povinnosti, anebo jsou jejich práva a povinnosti správou daní ovlivněny. (§ 22 DŘ) Třetí osoby nejsou v DŘ taxativně vyjmenovány. Třetí osobou může být např. znalec, tlumočník, svědek, poddlužník, ručitel, orgány veřejné moci, bankovní ústavy, osoby podávající vysvětlení apod.⁵

Rádi bychom upozornili všechny úřední osoby správce daně, že je při úřední činnosti nutné pečlivě zvažovat procesní postavení jednotlivých osob. Například nelze jako svědka předvolat statutární orgán daňového subjektu, u něhož je veden kontrolní postup při správě daní. Jednalo by se o procesní pochybení, které by mohlo (být nemuselo) mít neblahé následky na celé řízení.⁶ (LP; DŠ)

⁴Dělená správa – pokuty, poplatky, odvody. *Celní správa České republiky* [online]. Vyd. 01.04.2020 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dalsi-kompetence/Stranky/delena-sprava-pokuty-poplatky-odvody.aspx>

⁵MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emílie GROSSOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges, 2015 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO28012009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

⁶PULGRET, Lukáš a Dominik ŠLEMR. Nepřípustnost sebeobviňování v daňovém řízení. *Právní prostor* [online]. Vyd. 02.03.2021 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/spravni-pravo/nepripustnost-sebeobvinovani-v-danovem-řízení>

3. Použití občanského soudního řádu při daňové exekuci, fáze daňové exekuce

Při provádění daňové exekuce se subsidiárně použije OSŘ, neboť úprava daňové exekuce není v DŘ popsána všeobjímajícím komplexním způsobem. (LP)

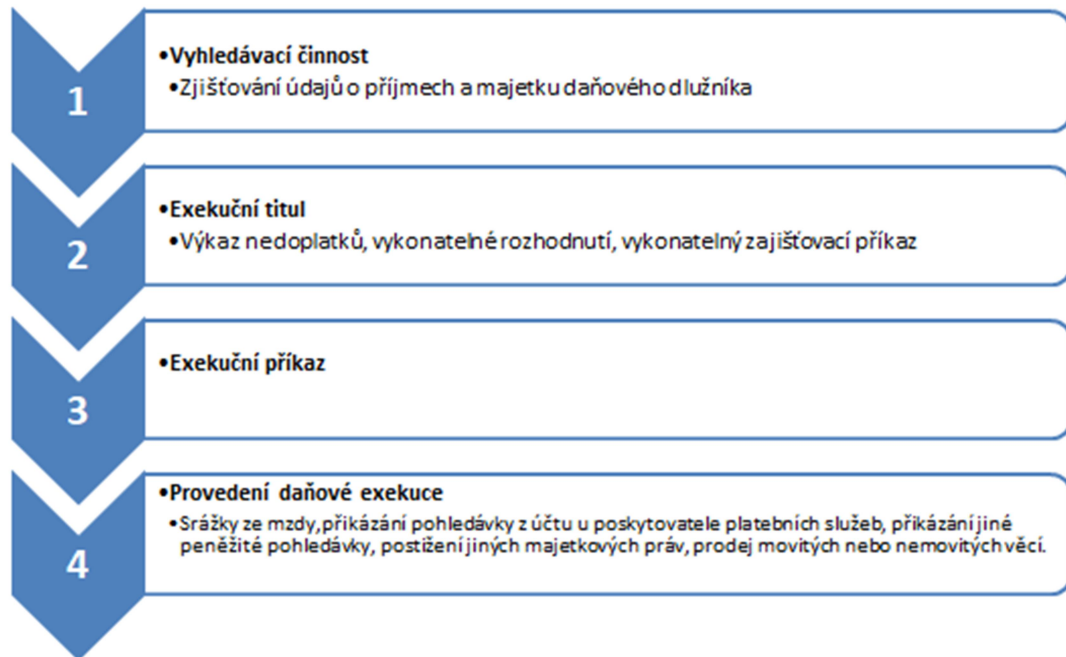
Nestanoví-li DŘ jinak, postupuje se při daňové exekuci podle OSŘ. Pravomoci správce daně v postavení exekučního orgánu jsou upraveny pouze DŘ, avšak vystupuje-li správce daně v postavení osoby oprávněné z exekučního titulu, použije se obdobně OSŘ, konkrétně ustanovení, jež upravují procesní postavení oprávněného. (§ 177 DŘ)

Daňovou exekuci lze rozdělit do několika fází, přičemž ve fázi první provádí správce daně vyhledávací činnost, ve fázi druhé je přistoupeno k iniciaci samotné exekuce a ve fázi třetí jsou určeny konkrétní způsoby provedení daňové exekuce, dle objektu postižitelného exekucí, tj. např. příjem, movitý majetek, nemovitý majetek apod. Velmi zjednodušeně lze říci, že daňový exekutor je veden snahou jakkoliv zákonně uspokojit pohledávky správce daně za daňovým dlužníkem, a to podle konkrétních parametrů konkrétní situace dlužníka. Je potřeba uvést, že **za určitých okolností má daňový subjekt možnost zabránit daňové exekuci**, kdy ustanovení § 153 odst. 3 DŘ uvádí, že: *„Správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyzoomět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. Správce daně tak učiní vždy, jedná-li se o nedoplatek, který má být poprvé vymáhán; to neplatí, byl-li daňový subjekt o nedoplatku již dříve vyzooměn, hrozí-li nebezpečí z prodlení nebo by vyzoomění bylo zjevně neúčelné.“* Jedná se tedy o *sui genesis* poslední možnost, aby daňový dlužník splnil svoji daňovou povinnost „dobrovolně“.

Uvedené ustanovení typicky reprezentuje princip poučovací, součinnosti a vstřícnosti. Je v gesci správce daně, jakým neformálním způsobem upozorní daňového dlužníka (telefon, e-mail, SMS), anebo zda bude tento postup, vzhledem k okolnostem konkrétního případu, formalizovat do písemné podoby.⁷

⁷MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emílie GROSSOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges, 2015 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO28012009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

Zjednodušené procesní schéma daňové exekuce



Zdroj: Vlastní zpracování

4. Vyhledávací činnost, předvolání, předvedení

Tato fáze vymáhacího řízení slouží nejen ke kontrole majetkových poměrů daňového dlužníka, ale rovněž k obstarávání důkazních prostředků pro daňové řízení. V rámci vyhledávací činnosti je správce daně oprávněn vyhledávat důkazní prostředky, zjišťovat u daňových subjektů plnění jejich daňových povinností, a to jak před zahájením daňového řízení, tak i v jeho průběhu. Správce daně realizuje vyhledávací činnost i bez spolupráce s daňovým subjektem. (§ 78 odst. 1 a 2 DŘ)

Při vyhledávací činnosti, spojené s vymáháním daňových nedoplatků, je správce daně oprávněn zjišťovat údaje o příjmech a majetku daňového dlužníka, a dalších skutečnostech významných pro úspěšné vymožení daňového nedoplatku. Správce daně při této činnosti shromažďuje a zpracovává související informace, spolu s využitím informačních systémů, a dále obstarává potřebná vysvětlení a provádí místní šetření. (§ 78 odst. 3 písm. b) až e) DŘ)

Správce daně je oprávněn, v míře nezbytné pro realizaci konkrétního úkolu při výkonu své působnosti, žádat poskytnutí údajů od správců nebo provozovatelů níže uvedených automatizovaných evidencí:

- základní registr obyvatel,
- informační systém evidence obyvatel,
- evidence občanů Evropské unie a evidence cizinců,
- informační systém cizinců,
- evidence občanských průkazů a cestovních dokladů,
- centrální registr silničních vozidel,
- registr rodných čísel,
- katastr nemovitostí,
- základní registr právnických osob, podnikajících fyzických osob a orgánů veřejné moci,
- registry pojištěnců veřejného zdravotního pojištění, důchodového pojištění a nemocenského pojištění,
- registr zaměstnavatelů,
- centrální registr zbraní,
- Rejstřík zástav,
- registr oznámení o činnostech, oznámení o majetku a oznámení o příjmech a závazcích. (§ 18 odst. 1 zákona o FS)

Kromě výše uvedených automatizovaných evidencí, může správce daně obstarávat informace, potřebné pro daňové účely, také pomocí **žádosti o poskytnutí údajů** podle ustanovení § 57 a následujících DŘ. Tímto způsobem je možno žádat údaje např.: od zdravotních pojišťoven, bankovních ústavů, státních a samosprávných orgánů apod.

Vyhledávací činnost není nástrojem pouze daňových exekutorů, nýbrž je hojně využívána daňovými kontrolory, referenty odboru řízení rizik a dalšími útvary. V oblasti řízení rizik nalezne tato činnost své uplatnění např. při vyhledávání rizikových subjektů, či přímo při identifikaci tzv. karuselových podvodů na DPH. (DŠ)

Je-li osobní účast konkrétní osoby nezbytná v daňovém řízení nebo jiném postupu při správě daní (tj. i při vymáhání daňových nedoplatků), je správce daně oprávněn tuto osobu předvolat. V předvolání se uvede, v jaké věci, z jakého důvodu, kdy a kam se má předvolaná osoba dostavit, včetně poučení o právních následcích spojených s nedostavením se, neboť nedostaví-li se bezdůvodně předvolaná osoba, ani po opakovaném předvolání, je správce daně oprávněn rozhodnout o předvedení a požádat příslušný bezpečnostní sbor o předvedení této osoby. (§ 100 odst. 1 a 2 DŘ)

Předvolán nebo předveden může být daňový subjekt jako fyzická i právnická osoba, a případně svědek, znalec nebo jiné osoby. Správce daně stanoví termín předvolání s dostatečným předstihem, aby si mohla předvolaná osoba uspořádat své záležitosti a mohla se včas dostavit, nebo se správci daně řádně omluvit a dohodnout si jiný termín. Předvolání, resp. předvedení jsou instituty *ultima ratio*, neboť správce daně by měl použít tyto prostředky za podmínky, že jiné prostředky se zcela minuly žádoucím účinkem, tj. přimět dotčenou osobu k osobní účasti na projednávané věci.⁸ Institut předvolání, resp. předvedení slouží pouze k tomu účelu, aby se osoba, jejíž osobní účast je v daňovém řízení nezbytná, dostavila ke správci daně, a nelze ho tedy použít např. k vyžadování předložení dokladů, či dokonce kompletního účetnictví. Vyjma povinnosti dostavit se v určenou hodinu s průkazem totožnosti, nemá tedy předvolaný žádné další povinnosti, jež by byl správce daně oprávněn mu předvoláním uložit.⁹

⁸BAXA, Josef et al. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Nakladatelství Wolters Kluwer, 2011. [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

⁹KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOŮTKOVÁ. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení – potřebí*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-127-1.

5. Zahájení daňové exekuce

Daňová exekuce se zahajuje vydáním exekučního příkazu, a to bez ohledu na datum doručení daňovému dlužníkovi, přičemž do výroku se, kromě jiného, uvede informace o způsobu realizace daňové exekuce, výši exekuovaného nedoplatku, výši exekučních nákladů, a odkaz na příslušný exekuční titul. (§ 178 odst. 1 a 2 DŘ) Jak již bylo naznačeno, správce daně není povinen před vydáním exekučního příkazu vyrozumět daňového dlužníka o výši jeho nedoplatku.

Exekuční náklady, resp. náklady za nařízení daňové exekuce a za výkon prodeje, jsou upraveny v ustanovení § 183 odst. 1 a 2 DŘ: „(1) Náklady za nařízení daňové exekuce činí 2 % z částky, pro kterou je daňová exekuce nařízena, nejméně však 500 Kč a nejvýše 500 000 Kč; povinnost jejich úhrady vzniká dlužníkovi vydáním exekučního příkazu nebo vydáním samostatného rozhodnutí, kterým správce daně stanoví výši exekučních nákladů. (2) Náklady za výkon prodeje činí 2 % z částky, pro kterou je daňová exekuce nařízena, nejméně však 500 Kč a nejvýše 500 000 Kč; povinnost jejich úhrady vzniká dlužníkovi zahájením dražby nebo zpeněžením předmětu daňové exekuce mimo dražbu.“

Exekučním titulem může být pouze **výkaz nedoplatků** sestavený z údajů evidence daní, nebo **vykonatelné rozhodnutí**, kterým je stanoveno peněžité plnění, nebo **vykonatelný zajišťovací příkaz**. (§ 176 odst. 1 DŘ)

Nejběžnějším exekučním titulem je vykonatelný výkaz nedoplatků, což je rozhodnutí, které vystavuje buď referent oddělení vyměřovacího, nebo referent oddělení vymáhacího. Výkaz nedoplatků je sestaven na základě informací z evidence daní. Z technického hlediska má výkaz nedoplatků dvě formy, a to tištěnou, jež se zakládá do spisu, a elektronickou, která je následně zpracovávána v ADIS. Referent vymáhacího oddělení „přejímá“ v ADIS výkaz nedoplatků k vymáhání. (LP)

Výkaz nedoplatků musí obligatorně obsahovat označení správce daně, jenž výkaz vydal, číslo jednací, označení daňového dlužníka, údaje o jednotlivých nedoplatcích, podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk

úředního razítka (nebo kvalifikovaný elektronický podpis), doložku vykonatelnosti, a den, ke kterému byl výkaz sestaven. (§ 176 odst. 2 DŘ)

Nedoplatek může být správcem daně vymáhán buď za pomoci daňové exekuce, nebo lze vymáhání nedoplatku zajistit prostřednictvím soudního exekutora, nebo lze nedoplatek uplatnit v insolvenčním řízení, anebo lze nedoplatek přihlásit do veřejné dražby. Správce daně je povinen zvolit způsob vymáhání daňového nedoplatku takovým způsobem, aby výše exekučních nákladů nebyla zjevně nepoměrná k výši nedoplatku. Při vymáhání daňového nedoplatku je správce daně věcně příslušný i jeho inkasu. (§ 175 DŘ)

Byť DŘ umožňuje vymáhání daňových nedoplatků pomocí soudního exekutora, tak to nebývá příliš časté. Takový postup ani nedoporučujeme, když jsou soudní exekutoři zahlceni „běžnými“ exekucemi a navíc by FS ČR musela hradit exekuční poplatky.
(LP; DŠ)

6. Způsoby provedení daňové exekuce

Exekuční příkaz se vždy zasílá v první řadě poddlužníkovi a následně až daňovému dlužníkovi, čímž se zamezuje situacím, kdy např. dlužník, před doručením exekučního příkazu bankovnímu ústavu, vybere peněžní prostředky z bankovního účtu, a tím zabrání jejich exekuci. (LP)

Daňovou exekuci je možno realizovat pomocí srážek ze mzdy, příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, příkázáním jiné peněžité pohledávky, postižením jiných majetkových práv, a prodejem movitých nebo nemovitých věcí. (§ 178 odst. 5 DŘ)

6.1. Srážky ze mzdy

Daňová exekuce srážkami ze mzdy se provádí srážkami ze mzdy a jiných příjmů, až do výše částky dle exekučního titulu. Poddlužník, tj. v tomto případě zaměstnavatel dlužníka, má od okamžiku doručení exekučního příkazu povinnost provádět během trvání daňové exekuce určené srážky ze mzdy daňového dlužníka a sražené částky mu nevyplácet, což platí i pro plátce mzdy, jenž se jím stal až po nařízení daňové exekuce. Správce daně takovému plátci mzdy doručí exekuční příkaz a rovněž mu uloží povinnost pokračovat ve srážkách ze mzdy daňového dlužníka. (§ 187 odst. 1, 2 a 4 DŘ)

Daňová exekuce srážkami ze mzdy předpokládá, že bude daňový dlužník zaměstnán a je také zjevně žádoucí pravidelný příjem. Správce daně může takový příjem zjistit vyhledávací činností, avšak „chroničtí neplatiči“ jsou často zaměstnáni na dohody o provedení práce nebo „na černo“. Je také znám případ člověka, kterého až do dospělosti živil rodiče, tudíž jeho „kapesné“ bylo nepostižitelné. (LP; DŠ)

6.2. Příkázání pohledávky z účtu

Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb (tj. zpravidla u bankovního ústavu dlužníka), se provádí odepsáním peněžních prostředků

z účtu dlužníka až do výše částky dle exekučního příkazu a tyto prostředky jsou následně vyplaceny správci daně. Exekuční příkaz musí být nejdříve doručen poskytovateli platebních služeb, a až následně daňovému dlužníkovi. Od okamžiku doručení exekučního příkazu je poskytovatel platebních služeb povinen po dobu trvání daňové exekuce nevyplácet peníze z účtu daňového dlužníka, z něhož byla pohledávka přikázána, neprovádět na tomto účtu zápočet a ani jiným způsobem nenakládat s těmito finančními prostředky, a to až do částky dle exekučního příkazu. Uvedené se vztahuje i na peněžní prostředky, které přijdou na předmětný účet do šesti měsíců ode dne vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu. (§ 190 odst. 1 a 2 DŘ)

S účinností ode dne 01. 07. 2021 byl zákonem č. 38/2021 Sb. novelizován OSŘ, čímž byl nově zaveden dosud neznámý institut, tzv. „chráněný účet“. Zákodárce je veden snahou zabránit vyššímu počtu lidí v dluhových pastech, přičemž OSŘ dosud neobsahuje komplexní ochranu proti neoprávněným exekucím. Novela jednak zařazuje do OSŘ právní úpravu chráněného účtu a dále konkretizuje již existující právní úpravu ochrany peněžních prostředků do výše trojnásobku životního minima jednotlivce. Zákodárce předpokládá, že chráněný účet zabráni neoprávněným exekucím na účty povinných, podpoří bezhotovostní transparentní bankovní styk a sníží administrativní zátěž zaměstnavatelům.¹⁰

Daňová exekuce postižením finančních prostředků daňového dlužníka, které se nachází na jeho bankovním účtu, je s ohledem na okamžitou likviditu a nízké náklady velmi efektivní. (LP; DŠ)

6.3. Prohlášení o majetku a trestněprávní následky jeho nepodání

Nemá-li daňový dlužník žádný bankovní účet se zabavitelnými finančními prostředky, pak může správce daně přistoupit k postupu podle ustanovení § 180 odst. 1 DŘ: „Nebyl-li nebo nemohl-li být vymáhaný nedoplatek uhrazen daňovou

¹⁰ Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 38/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí, ve znění pozdějších předpisů

exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, má na výzvu správce daně dlužník povinnost podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku. Lhůta pro podání prohlášení o majetku nesmí být kratší než 15 dnů ode dne doručení výzvy. Ve výzvě správce daně poučí dlužníka o povinnostech spojených s doručením výzvy a případných následcích spojených s nepodáním prohlášení nebo uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů; ohledně nesplnění této povinnosti není správce daně vázán povinností mlčenlivosti pro účely trestního řízení.“

Pokud daňový subjekt nepředloží (nebo předloží nepravdivé) prohlášení o majetku, lze usuzovat o možném naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle ustanovení § 227 TrZ, které stanoví: „Kdo v řízení před soudem nebo jiným orgánem veřejné moci odmítne splnit zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku nebo se takové povinnosti vyhýbá nebo v takovém prohlášení uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta, peněžitým trestem nebo zákazem činnosti.“

Vzhledem k tomu, že v drtivě většině případů dohledá správce daně i zamlčený majetek, tak porušením povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku se daňoví dlužníci zcela zbytečně vystavují následkům v rovině trestněprávní. Správce daně má možnost podávat tento typ trestních oznámení, této možnosti využívá a skutkový stav věci je zde relativně dobře zadokumentován.¹¹ (LP; DŠ)

6.4. Příkázání jiné peněžitě pohledávky

Daňová exekuce příkázáním jiné peněžitě pohledávky postihuje jiné pohledávky daňového dlužníka než nárokovanou mzdu nebo pohledávku z bankovního účtu, a to až ve výši částky dle exekučního příkazu. Tento typ exekuce lze nařídit rovněž za situace, kdy se pohledávka daňového dlužníka stane splatnou až v době budoucí. Stejně jako u předešlých dvou typů daňové exekuce, musí být exekuční příkaz nejdříve doručen poddlužníkovi, a až následně daňovému dlužníkovi s tím, že od okamžiku doručení

¹¹PULGRET, Lukáš a Dominik ŠLEMR. Trestněprávní konsekvence nepodání prohlášení o majetku v rámci daňové exekuce. *Právní prostor* [online]. Vyd. 21.09.2020 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/trestnepravni-konsekvence-nepodani-prohlaseni-o-majetku-v-ramci-danove-exekuce>

nesmí poddlužník během trvání daňové exekuce splácet dlužníkovi jeho pohledávku, ani provádět její započtení, nebo s ní jiným způsobem disponovat. Od tohoto okamžiku je dlužníkovi zapovězeno jakýmkoliv způsobem s touto svou pohledávkou nakládat a není oprávněn na její výplatu. (§ 191 odst. 1 a 2 DŘ)

6.5. Postižení jiných majetkových práv

Pro realizaci daňové exekuce postižením jiných majetkových práv daňového dlužníka než na základě srážek ze mzdy, příkázání pohledávky z bankovního účtu, nebo příkázání jiné peněžité pohledávky, se úměrně užije ustanovení o provedení takového druhu exekuce, jež je nejbližší odpovídající povaze majetkového práva postiženého daňovou exekucí. Podmínkou je, že tato majetková práva nejsou spojena s osobou dlužníka a jsou převoditelná na jiného. (§ 192 odst. 1 DŘ)

Jiná majetková práva nejsou peněžitou pohledávkou, nejsou to práva výlučně osobní, lze je převést na jiného, a nejsou to majetková práva, jež lze postihnout jinými způsoby exekuce. Postiženo je majetkové právo daňového dlužníka nepeněžité povahy, jež má vůči třetí osobě, a zpeněžení tohoto práva v rámci daňové exekuce vede k uspokojení pohledávky správce daně, tj. osoby oprávněné. Správce daně tedy rozhodnutím o nařízení daňové exekuce na pohledávky nebo práva daňového dlužníka vůči jeho dlužníkovi, nepostihuje přímo majetek této třetí osoby, ale zakládá jí úkojné právo.¹²

Zákonodárce v důvodové zprávě k DŘ zmiňuje demonstrativní výčet majetkových práv, jež jsou daňovou exekucí postižitelná jako „jiná majetková práva“:

- podíl v obchodní korporaci,
- členská práva a povinnosti v družstvu,
- právo daňového dlužníka (proti majiteli účtu) na finanční prostředky uložené na bankovním účtu někoho jiného,

¹²MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emílie GROSSOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges, 2015 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO28012009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

- a právo daňového dlužníka (proti jeho manželce/manželovi) na finanční prostředky tvořící součást společného jmění manželů, které jsou však uloženy na bankovním účtu ve výlučném vlastnictví manželky/manžela daňového dlužníka.

Ze shora uvedeného vyplývá, že i podíl v bytovém družstvu může být předmětem daňové exekuce. V návaznosti na ustanovení § 192 odst. 1 DŘ se úměrně užití ustanovení DŘ týkající se prodeje nemovitých věcí (§ 194 až 202 a § 218 až 227 DŘ) a subsidiárně též ustanovení § 320aa a § 320ab OSŘ. Daňový exekutor musí smýšlet analytickým a tvůrčím způsobem jak při aplikaci DŘ, tak zejména pak při podpůrném použití OSŘ. Daňoví dlužníci si pak musí uvědomit, že družstevní byt (resp. podíl v bytovém družstvu) může podléhat daňové exekuci, ačkoliv tak DŘ výslovně neuvádí.¹³ (LP; DŠ)

Pro exekuci pohledávky na dodání nebo vydání věcí movitých, použije správce daně postup pro přikázání jiné než peněžité pohledávky, v němž zakáže dodání nebo vydání předmětných věcí daňovému dlužníkovi a nařídí, aby tyto byly dodány nebo vydány správci daně, přičemž, stejně jako v předchozích případech, se při doručování exekučního příkazu upřednostní poddlužník. (§ 193 odst. 1 DŘ)

6.6. Prodej movitých věcí a spoluvlastnického podílu na movitých věcech

Daňová exekuce prodejem movitých věcí, nebo spoluvlastnického podílu na movité věci, jejichž vlastníkem je daňový dlužník, se provádí tak, že jsou věci podléhající exekuci sepsány a následně zpeněženy, a je-li to účelné, daňový exekutor je dále oprávněn k prohlídce bytu, sídla, nebo jiných prostor, místností daňového dlužníka, stejně tak i skříní a jiných schránek uvnitř místností, u nichž je důvodný předpoklad existence věci, k jejímuž vydání je dlužník povinen. Daňový exekutor je oprávněn si do těchto prostor zjednat přístup, tj. např. za pomoci zámečníka. Při existenci důvodného podezření, že má při sobě dlužník movitou věc podléhající exekuci, vyzve správce daně daňového dlužníka k jejímu vydání. Není-li věc vydána, je daňový exekutor

¹³ PULGRET, Lukáš a Dominik ŠLEMR. Družstevní byt jako předmět daňové exekuce. *Právní prostor* [online]. Vyd. 10.02.2021 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/druzstevni-byt-jako-predmet-danove-exekuce>

(pouze osoba stejného pohlaví) oprávněn k provedení osobní prohlídky. (§ 203 odst. 1, 3, 4 a 5 DŘ) Z praktického hlediska lze konstatovat, že využívání institutu osobních prohlídek při daňové exekuci není běžné, ale spíše ojedinělé.

Rádi bychom v teoretické rovině upozornili na situaci, která může při daňové exekuci nastat. Předmětem výzvy k vydání věci, resp. předmětem daňové exekuce prodejem movitých věcí, můžou být i tzv. kryptoměny, které však nejsou explicitně upraveny¹⁴ právním řádem České republiky. Jedná se o neregulovanou „měnu“, která není peněžním prostředkem (ani elektronickými penězi nebo bezhotovostními peněžními prostředky), není uznána jako oficiální měna, a tudíž nepodléhá regulaci stran České národní banky.¹⁵ V návaznosti na obecné občanskoprávní definice jsou kryptoměny movitou nehmotnou věcí, čemuž by měl odpovídat postup při daňové exekuci. Problém spočívá v tom, že aby byla daňová exekuce úspěšná, bude muset daňový dlužník vydat šifrovací klíč ke cloudové, virtuální nebo hardwarové peněžence, na níž jsou kryptoměny uloženy, neboť jinak je tento majetek de facto nepostižitelný. (LP; DŠ)

Daňový exekutor určí soupisem věci, jež mají být prodány a s nimiž nesmí daňový dlužník žádným způsobem disponovat. Daňový exekutor zahájí soupis věcí tak, že nejprve informuje o účelu svého příchodu, pak vyzve daňového dlužníka k úhradě exekuovaného dluhu a následně doručí exekuční příkaz daňovému dlužníkovi. Není-li tento přítomen, bude mu doručen exekuční příkaz až následně, spolu se soupisem věcí. Pokud daňový dlužník svým právním jednáním povinnost nedisponovat s věcmi poruší, je toto jednání automaticky neplatné. (§ 204 DŘ)

V případě zjištění, že daňový dlužník vlastní **zaknihované a imobilizované cenné papíry**, a tyto jsou ve prospěch dlužníka evidovány u osoby vedoucí evidenci investičních nástrojů, určí daňový exekutor předmětné cenné papíry v exekučním příkazu, který se nejprve doručí osobě vedoucí evidenci investičních nástrojů a až poté daňovému dlužníkovi. Jakmile je exekuční příkaz doručen, je daňovému dlužníkovi zapovězeno nakládat s předmětnými cennými papíry, což si osoba vedoucí evidenci investičních nástrojů zapíše do své evidence. (§ 205 DŘ)

¹⁴ Vyjma právní úpravy obsažené v zákoně č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů

¹⁵ KATOLICKÁ, Michaela a Ján BÉREŠ. *Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-823-0.

Při provádění daňové exekuce **jsou v první řadě sepisovány věci, které lze nejsnáze prodat** a u nichž se předpokládá, že se bez nich daňový dlužník obejde, přičemž věci movité tvořící příslušenství věci nemovité, se nesepisují. K soupisu věcí rychle se kazících dochází pouze při nedostatku jiných věcí, a pokud je možný jejich rychlý a snadný prodej. Některé věci je exekutor povinen vždy při sepsání také odebrat, jedná se např. o vkladní knížky, listinné cenné papíry, ceniny, platební karty, peníze a jiné platební prostředky, a dále drahé kovy, polodrahokamy a drahokamy. Věci, které vlastní daňový dlužník, ale disponuje jimi jiná osoba, mohou být rovněž sepsány a tato osoba je musí odevzdat daňovému exekutorovi. V případě, že výtěžek prodeje sepsaných věcí nepostačuje k úhradě částky dle exekučního příkazu, doplní daňový exekutor do soupisu další věci. (§ 206 DŘ)

Existuje-li obava, že budou sepsané věci např. zničeny, ukryty apod., daňový exekutor tyto věci odebere a vhodně uskladní, a to i dodatečně. Další možností je (pokud s tím daňový dlužník souhlasí) uložit sepsané věci do dlužníkem určené místnosti, která se uzamkne a úředně zapečetí. Jsou-li sepsané věci ponechány na místě, daňový exekutor je opatří označením, z něhož bude patrné, který orgán a kdy věci sepsal. (§ 207 odst. 1 až 3 DŘ)

Protokol o průběhu soupisu věcí musí obsahovat zejména způsob, jímž budou věci zajištěny správcem daně, případně informaci, zda byly věci odebrány a identifikační údaje manžela dlužníka, nebo spoluvlastníka sepsaných věcí, a je-li sepsování protokolu přítomen dlužník, pak protokol obsahuje také informaci o tom, jakým způsobem a kdy byl exekuční příkaz doručen dlužníkovi, stejně tak obsahuje výzvu k úhradě nedoplatků. V případě nepřítomnosti daňového dlužníka při soupisu věcí, doručí mu (nebo také spoluvlastníkovi věcí) správce daně stejnopis protokolu dodatečně. Vyjma věci hlavní se sepíše i příslušenství této věci, popřípadě se upřesní její součásti, nebo se v protokolu uvede, že se jedná o soubor věcí. Je-li toho třeba, uvede se do protokolu rovněž prohlášení daňového dlužníka či jiné osoby přítomné při soupisu, že věci již sepsal soud, jiný správce daně nebo jiná oprávněná osoba, prohlášení daňového dlužníka či jiné osoby přítomné při soupisu, že na sepsovaných věcech váznou jiná práva a závady, a udělí se poučení pro postup o vyloučení věcí z daňové exekuce. Přílohou protokolu je soupis věcí, v němž jsou uvedena pořadová čísla věcí, jejich popis a předpokládaná výše výtěžku z prodeje. (§ 208 DŘ)

V jednodušších případech, nebo u rychle se kazících věcí, se stanoví hodnota sepsaných věcí odhadem správce daně, nestanoví-li jiný právní předpis cenu nebo způsob jejího zjištění, a ve složitějších případech se ustanoví znalec. (§ 209 odst. 1 a 3 DŘ) *„Ke zjištění ceny kulturních památek a národních kulturních památek, sbírek muzejní povahy a sbírkových předmětů, které jsou jejich součástmi, a předmětů kulturní hodnoty, ustanoví správce daně vždy znalce.“* (§ 209 odst. 2 DŘ)

Odhadní cena, odhadnutá daňovým exekutorem, není znaleckým posudkem ani soudním rozhodnutím, je jen postupem, který je nezbytný k určení nejnižšího dražebního podání, přičemž skutečnost, za jakou výslednou cenu bude věc zpeněžena, náleží dražbě samotné.¹⁶

K prodeji sepsaných věcí, jednotlivě nebo v souboru, dochází v dražbě. Pokud nelze pro dražený soubor věcí nalézt vydražitele, mohou být jednotlivé věci ze souboru draženy samostatně. (§ 210 DŘ)

6.7. Prodej nemovitých věcí a spoluvlastnického podílu na nemovitých věcech

Daňovou exekucí prodejem nemovitých věcí, nebo spoluvlastnického podílu na nemovité věci, může být postižena nemovitá věc náležející daňovému dlužníkovi, který od okamžiku oznámení exekučního příkazu, nesmí s předmětnou nemovitou věcí disponovat a učiní-li opak, je toto právní jednání neplatné, a dále je povinen do patnácti dnů oznámit správci daně existenci práv a závad spojených s nemovitou věcí. Exekuční příkaz se doručuje daňovému dlužníkovi, případným spoluvlastníkům a katastrálnímu úřadu. (§ 218 až 220 DŘ)

Jakmile exekuční příkaz nabyde právní moci, je správcem daně **ustanoven znalec za účelem stanovení ceny nemovité věci** a na základě znaleckého ocenění stanoví správce daně cenu nemovité věci, cenu jednotlivých práv a závad, závady, jež dražbou nezaniknou, a výslednou cenu. V případě, že nemovitá věc byla oceněna do jednoho roku před nabytím právní moci exekučního příkazu, a nezměnily-li se rozhodné okolnosti,

¹⁶MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emílie GROSSOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges, 2015 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO28012009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

nové ocenění nebude provedeno. O výsledné ceně rozhodne správce daně tak, že sečte cenu nemovité věci a cenu práv s ní spojených a odečte cenu závad. Proti rozhodnutí lze podat odvolání, jež má pro nařízení dražby odkladný účinek.(§ 221 odst. 1, 3 a 4 DŘ)

7. Zajišťovací instrumenty

7.1. Zajišťovací příkaz

Zajišťovací příkaz slouží k zajištění úhrady na dosud nestanovenou (nebo nesplatnou) daň a správce daně ho může vydat při důvodných obavách o tom, že u dosud nestanovené nebo nesplatné daně vznikne v době vymahatelnosti (v budoucnu) její nedobytnost, anebo bude inkaso daně značně obtížné. Správce daně zajišťovacím příkazem určí daňovému subjektu povinnost úhrady částky v něm uvedené, přičemž v případě dosud nestanovené daně určí zajišťovanou částku podle vlastních pomůcek. Nehrozí-li nebezpečí vzniklé z prodlení, je daňovému subjektu uložena povinnost předmětnou částku daně složit do tří pracovních dnů jako jistinu na (k tomu určený) depozitní účet správce daně. Nehrozí-li vznik nebezpečí z prodlení, může být daňový subjekt vyzván správcem daně ke sdělení údajů potřebných k určení výše zajištění, a to nejpozději do tří pracovních dnů. V případě existence nebezpečí z prodlení je však zajišťovací příkaz vykonatelný od okamžiku jeho oznámení daňovému subjektu. (§ 167 DŘ)

Pominou-li před splatností daně, nebo před jejím stanovením, důvody, pro něž byl zajišťovací příkaz vydán, je správce daně povinen bez zbytečného odkladu ukončit účinnost zajišťovacího příkazu. Obdobně se postupuje, nastanou-li důvody snížení původní výše zajištění, tj. správce daně vydá rozhodnutí o změně zajištěné částky. Pokud je stanovena daň, resp. uplynul-li den splatnosti daně, jež nebyla při vydání zajišťovacího příkazu stanovena, resp. splatná, zaniká tímto dnem účinnost zajišťovacího příkazu. Ze zajištěné částky je uhrazena daň, tj. částka je na tuto úhradu převedena. Proti zajišťovacímu příkazu je možné podat odvolání a není-li o něm rozhodnuto do třiceti dnů od jeho podání, pak předmětný zajišťovací příkaz pozbývá účinnosti; nelze uplatnit obnovu řízení. (§ 168 DŘ)

Přestože je zajišťovací příkaz „pouze“ dočasným, nikoliv meritorním rozhodnutím, resp. prostředkem k naplnění cíle správy daní, tak představuje závažný zásah do práv daňového subjektu, pročež **musí být řádně odůvodněn**. V odůvodnění zajišťovacího příkazu musí být vyjádřeny konkrétní a detailní důvody jeho vydání,

v nichž správce daně spatřuje budoucí úhradu daně za nevymahatelnou, resp. z čeho plynou jeho obavy ze značných potíží při výběru daně v budoucnu. Odůvodnění musí rovněž obsahovat informaci, jaká část z dosud nestanovené či nesplatné daně je ohrožena, nebo zda je ohrožena celá úhrada. Správce daně k vydání zajišťovacího příkazu opravňuje pouze vyšší míra obtíží, nikoliv obtíže běžně spojené se správou daní. Dle judikatury NSS (9 Afs 13/2008) **je zajišťovací příkaz přezkoumatelný správním soudem** na základě podané obžaloby.¹⁷

V následujícím textu se zaměříme na institut zajištění daně konkrétně ve vztahu k DPH, neboť zajištění daně se aplikuje téměř výlučně u DPH. **Pro účely zajištění DPH obsahuje ZDPH zvláštní právní úpravu okamžiku účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu**, když v ustanovení § 103 ZDPH stanoví: „*Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.*“ Z uvedeného vyplývá, že ustanovení § 103 ZDPH, je *lex specialis* vůči ustanovení § 167 DŘ.

Existují tedy tři možné varianty okamžiku vykonatelnosti zajišťovacího příkazu, tj. po marném uplynutí lhůty k dobrovolnému plnění, nebo okamžikem oznámení daňovému subjektu, nebo ultima ratio okamžikem vydání. V okamžiku, kdy nastane vykonatelnost zajišťovacího příkazu, se tento stává exekučním titulem, na jehož základě se vydává exekuční příkaz. Z teoretického pohledu je zajišťovací příkaz výzvou vůči daňovému subjektu, aby převedl určenou částku na zvláštní depozitní účet správce daně, tj. aby plnil „dobrovolně“. V drtivé většině praktických aplikací však, záhy po vydání zajišťovacího příkazu, následuje vydání exekučního příkazu, za rigorózního naplnění podmínek, že existuje důvodné nebezpečí z prodlení, a daňový subjekt byl o vydání zajišťovacího příkazu vyrozuměn (např. e-mailem, telefonicky, osobně, do datové schránky apod.). Nebezpečí z prodlení je velmi častým jevem při zajišťování daně.(LP)

¹⁷BAXA, Josef et al. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Nakladatelství Wolters Kluwer, 2011. [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

Časová osa vykonatelnosti zajišťovacího příkazu



Zdroj: Vlastní zpracování

Z praktického hlediska se rozhodnutí o zajištění daně vydává až v momentě, kdy z vyhledávací činnosti správce daně vyplývají informace, že se na bankovním účtu daňového dlužníka nacházejí finanční prostředky. Připomínáme, že se musí jednat o finanční prostředky, u nichž je dán odůvodněný předpoklad, že v době stanovení daně nebo uplynutí splatnosti daně budou tyto prostředky vyvedeny z bankovního účtu a nebudou použity na úhradu předmětné daně.

Odbor řízení rizik provádí různorodou vyhledávací činnost, přičemž nezřídka je tato činnost zdrojem poznatků a indicií, vedoucích nejen k zahájení kontrolních postupů při správě daní, ale rovněž i ke sběru důkazních prostředků, které následně mohou vést k vydávání zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkaz je krajním řešením až v případě, kdy se jiné prostředky ukázaly být nedostatečnými k dosažení účelu správy daní, a navíc musí být velmi pečlivě odůvodněn. (DŠ)

7.2. Zřízení zástavního práva

Za účelem zajištění daňového nedoplatku může správce daně zřídit zástavní právo k majetku daňového dlužníka, nebo k majetku vlastněného jinou osobou, a to po jejím předchozím písemném souhlasu. Nestanoví-li DŘ jinak, postupuje se při zřízení a výkonu zástavního práva podle NOZ. Vznik zástavního práva je spojen

s doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému dlužníkovi, resp. vlastníkovu majetku. Vznik zástavního práva k nemovité věci zapsané v katastru nemovitostí, stejně tak i k majetku vedenému ve veřejném registru, je spojen s doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva katastrálnímu úřadu, resp. správci veřejného registru. Nabytím právní moci rozhodnutí o zrušení zástavního práva, toto právo zaniká. (§ 170 odst. 1, 3, 4 a 5 DŘ; § 170a DŘ)

Při daňové exekuci se využívá především zřizování zástav na věci nemovité, avšak lze si představit také věci movité jako předmět zástavy, např. luxusní automobil, u něhož by bylo (vzhledem k výši daňového nedoplatku) zabavení a následný prodej značně disproportční. V praxi lze využít zřízení zástavního práva také na nehmotné movité věci, jako jsou např. patenty, průmyslové vzory apod. (LP)

Podle judikatury¹⁸ Nejvyššího soudu České republiky nemá správce daně naléhavý právní zájem na určení vlastnického práva k zastavované nemovité věci, má-li za to, že zápis vlastnického práva v katastru nemovitostí neodpovídá faktickému právnímu stavu. Správce daně je v takovém případě oprávněn otázku vlastnictví posoudit samostatně jako předběžnou otázku podle ustanovení § 99 odst. 1 DŘ¹⁹. (LP; DŠ)

7.3. Ručení na základě ručitelské výzvy nebo prohlášení třetí osoby

Ručení na základě ručitelské výzvy je dalším významným zajišťovacím instrumentem podle DŘ. Ručitel, jemuž tak stanoví zákon, je povinen k úhradě daňového nedoplatku za daňového dlužníka, přičemž správce daně mu ve výzvě sdělí stanovenou daň, za niž ručí, a vyzve ho k uhrazení nedoplatku ve stanovené lhůtě. Ručitele lze vyzvat pouze tehdy, pokud daňový subjekt, ani po upomínce, nedoplatek neuhradil, a tento na něm nebyl vymožen. Kopie rozhodnutí o stanovení daně se přikládá k této

¹⁸Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 930/2018 ze dne 27. 02. 2019

¹⁹ Ustanovení § 99 odst. 1 DŘ: „Vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.“

výzvě. Ručitel je povinen uhradit nedoplatek, i když daňový subjekt zanikl bez právního nástupce. Proti ručitelské výzvě je ručitel oprávněn uplatnit opravný prostředek, tj. odvolání, a to s odkladným účinkem. (§ 171 odst. 1 až 4 DŘ)

Ručitel, jenž obdržel ručitelkou výzvu, má při úhradě daní stejné postavení jako daňový subjekt, včetně oprávnění zprostit správce daně mlčenlivosti podle ustanovení § 52 odst. 2 DŘ, a v rozsahu, jenž je nezbytný pro uplatnění opravného prostředku, nahlížet do té části daňového spisu, která se týká předmětného nedoplatku. Ručitel, jenž nedoplatek uhradil, o tom obdrží od správce daně potvrzení a z platby uhrazené ručitelem bude uhrazen nedoplatek daňového subjektu. Pokud ručiteli vznikne přeplatek, byť částečný, neboť v době ručitelské platby byl nedoplatek, byť částečně, již uhrazen, pak ho správce daně převede na osobní daňový účet ručitele. Povolí-li správce daně na základě žádosti ručitele posečkání, je možné během takového posečkání vymáhat nedoplatek pouze na daňovém subjektu. (§ 172 odst. 1 až 3, 5 a 6 DŘ)

Ručitelský závazek je ve vztahu akcesority k závazku hlavnímu, tj. zanikne-li hlavní závazek, zaniká i ručení. Ustanovení § 171 odst. 1 DŘ předpokládá vznik ručitelského závazku, pokud tak stanoví zvláštní zákon, jedná se např. o ručení příjemce zdanitelného plnění podle ustanovení § 109 ZDPH.²⁰

Správce daně může rozhodnutím přijmout ručení nebo finanční záruku třetí osoby k zajištění daňového nedoplatku daňového dlužníka, k čemuž ručitel, resp. výstavce záruční listiny, předkládá prohlášení s úředně ověřeným podpisem, vyjma bankovní záruční listiny, u níž postačí neověřený podpis. (§ 173 odst. 1 a 2 DŘ)

7.4. Platba záloh

Platba záloh je běžně používaným nástrojem, s jehož pomocí lze zajistit doposud neznámou a nesplatnou daň. Povinnost daňového subjektu k zálohovým platbám daně stanoví zákon. Lhůty a výše záloh jsou stanoveny zákonem nebo rozhodnutím správce daně, přičemž v odůvodněných případech může správce daně stanovit zálohy jiným způsobem nebo je oprávněn udělit výjimku z povinnosti zálohovat

²⁰MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emílie GROSSOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges, 2015 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO28012009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

daň. Uhrazené zálohy se započítávají na úhradu splatné daně, po uplynutí zdaňovacího období. (§ 174 odst. 1 až 3, a 5 DŘ)

Domnívám se, že zálohové platby jsou spíše kvazi zajišťovací nástroj, neboť tam, kde jsou daňové úniky nejrozsáhlejší (DPH), se daň nezálouje. V běžné berní praxi jsem se setkal jen ojediněle s případy, kdy bylo zálohování daní subsumováno k zajišťovacím nástrojům. (DŠ)

8. Dražba

8.1. Dražba – společná ustanovení

K daňové exekuci prováděné prodejem movitých nebo nemovitých věcí, může být správcem daně nařízena a provedena dražba. Dražba je veřejná a řízena daňovým exekutorem. Správcem daně může být z řad úředních osob pověřen tzv. licitátor a určeny další osoby zajišťující řádný průběh dražby. (§ 194 odst. 1 až 3 DŘ)

Každá osoba zúčastňující se dražby je povinna předložit průkaz totožnosti a nechat se zapsat na seznam osob zúčastněných na dražbě. Dále je tato osoba povinna k převzetí a používání dražebního čísla, je-li přiděleno. Dražitelem je ten, kdo během dražby učinil dražební podání, a je-li mu udělen příklep, stává se vydražitelem. V případě dražby nemovité věci se může dražby zúčastnit pouze osoba, jež do okamžiku zahájení dražby nemovité věci složila dražební jistinu, což je tato osoba povinna prokázat způsobem stanoveným v dražební vyhlášce. (§ 194 odst. 4 a 5 DŘ)

Je-li k tomu správce daně technicky vybaven, provádí dražbu elektronicky, není-li v odůvodněném případě provedena dražba jinak než elektronicky. Způsobem umožňujícím dálkový přístup, zveřejní správce daně informaci, že disponuje technickým vybavením pro elektronickou dražbu a podmínky a postup pro provádění elektronické dražby. Ustanovení o dražbě se přiměřeně užití i pro dražbu elektronickou. (§ 194a DŘ)

Správce daně nařizuje konání dražby dražební vyhláškou, která obligatorně, kromě jiného, obsahuje:

- datum a čas zahájení dražby, popřípadě datum a čas ukončení dražby, byla-li dražba prováděna elektronicky,
- místo konání dražby; pokud není dražba prováděna elektronicky,
- popis a označení předmětu dražby,
- v případě více předmětů dražby i pořadí dražení,
- zjištěnou či výslednou cenu předmětu dražby,
- vyšší nejnižšího dražebního podání,

- lhůtu a způsob úhrady nejvyššího dražebního podání a předpoklady, za nichž mohou vydražitelé převzít a stát se vlastníky vydražených předmětů,
- výzvu, aby každý, kdo má právo, které nepřipouští provedení daňové exekuce, uplatnil toto právo u správce daně, a aby takové uplatnění práva prokázal do zahájení dražby, s upozorněním, že jinak k jeho právu nebude při provedení daňové exekuce přihlíženo,
- výzvu k uplatnění pohledávek zajištěných zástavním nebo zadržovacím právem nebo zajišťovacím převodem práva s poučením o způsobu uplatnění a o tom, že jinak se k těmto pohledávkám nepřihlíží. (§ 195 odst. 1 a 2 DŘ)

S ohledem na předmět dražby obsahuje dražební vyhláška rovněž výši dražební jistoty a způsob jejího uhrazení, místo a čas prohlídky předmětů dražby, organizační opatření prohlídky, a práva nebo závady spojené s předměty dražby, s označením těch závad, o nichž bylo rozhodnuto, že prodejem v dražbě nezanikají. V případě elektronické dražby obsahuje dražební vyhláška rovněž adresu webové stránky, kde bude dražba prováděna, se zveřejněnými podmínkami a postupem pro provádění elektronické dražby. Dražební vyhláška neobsahuje odůvodnění. Je-li správcem daně rozhodnuto o zrušení konání dražby, doručuje se takové rozhodnutí stejným způsobem jako dražební vyhláška. Proti uvedeným rozhodnutím není možné uplatnění opravných prostředků. (§ 195 odst. 3 až 5 DŘ)

Dražební vyhláška se doručuje do vlastních rukou daňovému dlužníkovi, spoluvlastníkovi předmětu dražby, případně i dalším osobám, u kterých je známo, že k předmětu dražby disponují nájemním, předkupním, věcným, nebo pachtovním právem, výhradou zpětné koupě nebo výměnkem, správci daně, jenž své nedoplatky již přihlásil vůči daňovému dlužníkovi, a přistouplivšímu do daňové exekuce jako oprávněnému z exekuce přerušené podle jiného právního předpisu. Správce daně doručí dražební vyhlášku ostatním osobám tím způsobem, že ji zveřejní, a to až do zahájení dražby. V případě dražby nemovitých věcí musí být dražební vyhláška zveřejněna nejméně třicet dnů, a v případě dražby movitých věcí nejméně dvacet dnů. Obecní úřad, v jehož správním obvodu se nachází dražená nemovitá věc, nebo v jehož správním obvodu má daňový dlužník poslední známý pobyt, zveřejní způsobem obvyklým dražební vyhlášku, je-li o to správcem daně dožádán. (§ 196 DŘ)

Povinností každé osoby, uplatňující na předmětu dražby výhradu zpětné koupě nebo předkupní právo, je prokázání tohoto práva správci daně ve lhůtě podle dražební vyhlášky. O tom, zda je výhrada zpětné koupě nebo předkupní právo prokázána, vydá správce daně před zahájením dražby rozhodnutí, u něhož nejsou přípustné opravné prostředky. Každá osoba, která má vůči daňovému dlužníkovi pohledávku zajištěnou zástavním, nebo zadržovacím právem, nebo zajišťovacím převodem práva váznoucím na předmětu dražby, než pro jakou se daňová exekuce vede, je oprávněn tuto pohledávku přihlásit správci daně k uspokojení z rozvrženého výtěžku dražby. Není-li uvedené prokázáno předložením příslušných listin před zahájením dražby, pak je návrh na přihlášení pohledávky správcem daně odmítnut. Stejným způsobem se postupuje v případě přihlášení oprávněného z exekuce, jež byla přerušena podle jiného právního předpisu. Správce daně vedoucí exekuční řízení, anebo jiný správce daně, může daňové pohledávky za dlužníkem (ale pouze jiné, než pro které se daňová exekuce vede) přihlásit k uspokojení z rozvrhu výtěžku dražby, a to nejpozději před zahájením dražby. Návrh na přihlášení pohledávky, nesplňující stanovené podmínky, zamítne správce daně rozhodnutím, jež se oznamuje navrhovateli, a proti kterému není přípustný opravný prostředek. (§ 197 odst. 1 až 4 DŘ)

Dražba se může uskutečnit tam, kde se dražená věc nachází, nebo v sídle správce daně, nebo na jiném vhodném místě. **Daňový exekutor před zahájením licitace oznámí:**

- prokázání či neprokázání uplatněné výhrady zpětné koupě nebo předkupního práva,
- kdo a v jaké výši přihlásil do dražby svoje pohledávky,
- přistoupivší osoby do daňové exekuce jako oprávněné z exekuce přerušené podle jiného právního předpisu,
- změny údajů uvedených v dražební vyhlášce,
- splnění nebo nesplnění předpokladů pro konání dražby,
- a nejnižší dražební podání a minimální výši příhozu. (§ 198 odst. 1 a 2 DŘ)

Daňový exekutor má během konání dražby tyto pravomoci:

- vyloučení osoby účastnící se dražby a vykázaní dalších osob z dražební místnosti narušujících průběh jednání, a v krajním případě také vyžádat CS ČR nebo PČR o zjednání pořádku a vyvedení těchto osob z dražební místnosti,
- odvolání licitátora neplnícího své povinnosti s tím, že následně plní povinnosti licitátora do skončení dražby osobně daňový exekutor,
- přerušení nebo zastavení dražby, nelze-li z důvodů technických, z důvodu nevhodného chování přítomných osob, případně z jiných důvodů pokračovat v dražbě. (§ 198 odst. 3 DŘ)

Licitace věci trvá do té doby, dokud osoby účastnící se dražby činí dražební podání, což je nabídka dražitele na určitou částku, jež se zavazuje za draženou věc po příklepu uhradit. Není-li vyššího podání, a nemají-li zúčastněné osoby výhrady, pak licitátor udělí slovem „potřetí“ příklep dražiteli nabízejícího nejvyšší dražební podání. Pokud zúčastněné osoby uplatní výhradu proti příklepu, a daňový exekutor ji shledává důvodnou, pak licitátor pokračuje v dražbě vyvoláním předposledního podání. Nebylo-li uděleno vyšší dražební podání, jsou dražitelé zavázáni dražebními podáními, jež učinili. Na cenu vydraženého předmětu nedopadá omezení cenovými předpisy. (§ 199 odst. 1 až 5 DŘ)

Průběh dražby se zapisuje do protokolu, v němž se zaznamená průběh licitace, nejvyšší podání, udělené příklepy, výhrady a způsob vyřízení výhrad. Byly-li všechny dražené předměty vydraženy, nebo je-li výtěžek dražby již dostačující k uspokojení vymáhaného nedoplatku, dražba končí. Dražitelem nesmí být daňový exekutor, licitátor, jiné úřední osoby správce daně, daňový dlužník, manžel dlužníka a ti, již nejsou podle jiného právního předpisu (např. zákon o zbraních) oprávněni nabýt draženou věc. V případě opakované dražby nesmí být dražitelem předchozí vydražitel, který své podání neuhradil. (§ 200 odst. 1 DŘ; § 201 DŘ; § 202 DŘ)

Od 15. 2. 2020 jsou na všech krajských Finančních úřadech zavedeny elektronické dražby prostřednictvím nové aplikace APED. Původně byly elektronické dražby v aplikaci APED v pilotním provozu pouze na Finančním úřadu pro Středočeský kraj.²¹ (LP)

Elektronické dražby podle ustanovení § 194a DŘ se provádí pomocí aplikace APED, v níž je možné prohlížet aktuální, zrušené nebo archivní dražby FS ČR. Podle druhu jsou v aplikaci rozděleny dražby na věci movité, věci nemovité a vozidla. Pro účast v elektronické dražbě si musí uživatel zřídit účet, jenž prochází schvalovacím procesem. Je-li registrace schválena, získá uživatel přihlášením do aplikace možnost účasti na dražbě.²²

Finanční správa České republiky nabízí v exekučních dražbách různorodé věci (movité i nemovité), jež byly správcem daně exekučně zabaveny. V těchto dražbách jsou nabízeny např. pozemky, stavby a spoluvlastnické podíly na nich, dále vybavení prodejen nebo výrobní stroje, zboží z prodejen nebo materiál ze skladů, a v neposlední řadě užitková a osobní vozidla, u nichž se dražby těší velké obliby veřejnosti. Výjimkou není ani dražba střelných zbraní nebo naborovaných vozidel. (DŠ)

8.2. Dražba věcí movitých

Při dražbě věcí movitých je nejnižším dražebním podáním nejméně jedna třetina ze zjištěné ceny. Po udělení příklepu vydražiteli musí vydražitel neprodleně uhradit své nejvyšší dražební podání, a neprovede-li tuto úhradu, pak je předmět dražen opakovaně a vydražitel se dražby již nemůže účastnit. Vydražitel obdrží od správce daně potvrzení o úhradě. Pokud není dražená věc vydražena, a předpokládá se možnost prodeje dražené věci, je správce daně oprávněn k opakování dražby.(§ 211 odst. 1 až 4 DŘ) Jsou-li s movitou věcí spojena práva jiných osob, nebo jestliže je movitá věc oceněna znalcem na více než 500 000 Kč, přiměřeně se uplatní postup stanovený pro prodej a ocenění v rámci daňové exekuce prodejem věcí nemovitých. (§ 211 odst. 5 DŘ)

²¹Elektronické dražby se stávají dostupnějšími. *Finanční správa České republiky* [online]. Vyd. 20.12.2019 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financi-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/elektronicke-drazby-se-stavaji-dostupnejsimi-10211>

²²Aplikace APED.pdf. *Finanční správa České republiky* [online],[cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://drazby.financnisprava.cz/mwclient/main.html?formName=dokumentace>

Věci ze soupisu, u nichž je prodej zakázán buď zcela nebo bez povolení, se prodají mimo dražbu osobě, jež má k nákupu oprávnění, nejméně však za 50% zjištěné ceny. V případě více zájemců se věci prodají tomu, kdo učinil nejvyšší nabídku. (§ 212 DŘ)

Nachází-li se na soupisu věcí kulturní nebo národní kulturní památky, muzejní sbírky nebo předměty z těchto sbírek, nebo předměty s kulturní hodnotou, pak jsou tyto předměty nabídnuty ke koupi příslušné organizační složce státu, případně na základě doporučení této organizační složky státu právnické osobě, jež o takové věci pečuje. Nabídka musí být ve výši nejméně zjištěné ceny. Pokud recipient nabídky neodpoví do třiceti dnů, nebo neuhradí nabídkovou cenu, je správce daně oprávněn i tyto předměty prodat v dražbě, a to nejméně za cenu zjištěnou. (§ 213 odst. 1 a 3 DŘ)

Rychle se kazící věci se prodávají mimo dražbu, a to nejméně za 50% zjištěné ceny. V případě více zájemců jsou tyto věci prodány osobě, jež nabídla nejvíce s následnou okamžitou platbou na místě, a této osobě je předán stejnopis protokolu o prodeji. (§ 214 DŘ)

Nachází-li se na soupisu věcí vkladní list, vkladní knížka nebo jiné obdobné listiny, pak tyto předloží správce daně předmětnému poskytovateli platebních služeb, včetně exekučního příkazu, a vybere z nich částku až do výše nedoplatku. Poskytovatel platebních služeb je povinen tuto výplatu provést. Podle povahy cenných papírů, nacházejících se na soupisu věcí, je správce daně zpeněží buď prodejem samotných cenných papírů nebo věcí, jež na základě těchto cenných papírů získal. Nachází-li se na soupisu věcí listina o peněžité nebo jiné pohledávce, předloží ji správce daně poddlužníkovi, včetně exekučního příkazu. (§ 215 odst. 1, 2 a 5 DŘ; § 216 odst. 1 DŘ)

Nezpeněžené věci mohou být správcem daně vyloučeny ze soupisu, o čemž se vyrozumí dlužník rozhodnutím, vůči němuž není přípustný opravný prostředek. Dlužník si věci vyloučené ze soupisu převezme v termínu určeném správcem daně, o čemž se sepíše protokol. Pokud dlužník odmítne věci převzít nebo jejich předání není možné, rozhodne správce daně o propadnutí věcí do majetku státu. (§ 217 DŘ)

Předmětem exekuční dražby movitých věcí mohou být také umělecká díla nebo sbírky. Zde bude vždy namísto určení hodnoty znaleckým posudkem, třebaže by daňový exekutor byl vystudovaným profesorem umění. (LP)

8.3. Dražba věcí nemovitých

Nejnižší dražební podání u věci nemovité činí nejméně dvě třetiny výsledné ceny. Dražební jistina je stanovena správcem daně podle konkrétních okolností, avšak nanejvýš 50% ze stanovené ceny. Správce daně vydá rozhodnutí o udělení příklepu a toto doručí vydražiteli a dražiteli, jenž vznesl výhrady, daňovému dlužníkovi, osobě přistoupivší do daňové exekuce jako oprávněné z exekuce přerušené podle jiného právního předpisu, a rovněž spoluvlastníkovi nemovité věci. Správce daně, v okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí o příklepu, vyrozumí katastrální úřad o skutečnosti splnění podmínek převodu vlastnictví věci nemovité na vydražitele. Uhrazená dražební jistota se osobě, jež nebyl udělen příklep, vrací do třiceti dnů od konce dražby. Proti rozhodnutí o udělení příklepu lze uplatnit odvolání, a to do patnácti dnů od jeho doručení. Odvolací orgán rozhodne o opravném prostředku buď potvrzením napadeného rozhodnutí anebo změnou rozhodnutí tak, že příklep nebyl udělen. (§ 222 odst. 1, 2, 4 a 5 DŘ; § 223 odst. 1 a 3 DŘ; § 224 odst. 1 DŘ)

Vydražitel je oprávněn požádat o prodloužení lhůty k úhradě nejvyššího dražebního podání a správce daně může žádosti vyhovět a lhůtu prodloužit, avšak nanejvýše o třicet dnů. (§ 226 odst. 1 DŘ)

Pokud nikdo neučinil ani nejnižší podání, nebo bylo-li v rozhodnutí o odvolání stanoveno neudělení příklepu, nebo neuhradil-li vydražitel své nejvyšší dražební podání, pak se nařizuje opakovaná dražba, a to nejdříve po třech měsících ode dne konání dražby původní. Pokud nebyla dražba znovu provedena ze stejných důvodů, lze za stejných podmínek nařídit novou dražbu, je-li předpoklad, že se věc prodá. Vydražitel, jenž neuhradil nejvyšší dražební podání včas, je povinen správci daně nahradit náklady opakované dražby a škodu vzniklou včasným neuhrazením nejvyššího dražebního podání. (§ 225 odst. 1 a 3 DŘ; § 227 odst. 1 a 2 DŘ)

8.4. Rozvrhové řízení

Okamžikem nabytí právní moci rozhodnutí o udělení příklepu a následné úhradě nejvyššího dražebního podání, vyzve správce daně bez zbytečného odkladu věřitele, jejichž přihláška pohledávky nebyla odmítnuta, aby do patnácti dnů sdělili výši své pohledávky, vyčíslenou ke dni nabytí právní moci udělení příklepu a údaje důležité pro jejich pořadí. Obdobně vyzve správce daně osoby, jimž v jejich prospěch vážnou na předmětu dražby práva, vyjma těch, které prodejem nezanikají, aby tyto osoby do patnácti dnů od doručení sdělily, zda požadují vyplacení náhrady, jinak se má za to, že souhlasí s vyplacením náhrady vydražiteli a s pokračováním tohoto práva (věcné břemeno, výměnek, nájemní nebo pachtovní právo) i po změně vlastníka. (§ 228 odst. 1 a 2 DŘ)

Nejprve se výtěžkem dražby uspokojují náklady exekuce a zajištění věřitelé. Zbylé pohledávky se uspokojí v jejich pořadí. V případě, že má několik pohledávek stejné pořadí, jsou tyto pohledávky uspokojeny poměrným způsobem. O rozvrhu výtěžku dražby vydá správce daně rozhodnutí, ve kterém jednotlivým věřitelům stanoví nárok na úhradu pohledávky, a to dle jejich pořadí, včetně rozhodnutí o případném zániku práv nebo závad týkajících se předmětu dražby. Proti tomuto rozhodnutí je možné podat odvolání, jež má odkladný účinek. Rozvrhové rozhodnutí doručí správce daně dlužníkovi, vydražiteli, přihlášeným věřitelům a osobám, jimž na předmětu dražby vážnou závady. Správce daně je oprávněn přiznat vydražiteli náhradu za věcné břemeno, výměnek, nájemní nebo pachtovní právo, souhlasí-li s tím osoba, v jejímž prospěchu je toto právo. (§ 229 odst. 1 a 3 DŘ; § 230 odst. 1 až 3 DŘ)

Rozhodnutí o rozvrhu se doručí příslušnému katastrálnímu úřadu, resp. správci jiného veřejného registru. Nabytím právní moci rozvrhu zanikají zadržovací a zástavní práva, věcná břemena, výměnky, nájemní a pachtovní práva vážnoucí na předmětu dražby (nebylo-li rozhodnuto o tom, že tato práva nezanikají, nebo byla-li vydražiteli za tato práva poskytnuta náhrada), a jiné další závady a práva vážnoucí na předmětu dražby. (§ 231 odst. 1 a 4 DŘ)

9. Vybrané praktické problémy spojené s prováděním daňové exekuce

9.1. Obchodní společnosti bez statutárního orgánu

Povinnosti členů statutárních orgánů obchodních korporací vyplývají ze ZOK a NOZ. S potřebnými znalostmi a pečlivě jedná ten, jenž při svém podnikatelském rozhodování mohl v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná v obhajitelném zájmu obchodní korporace a informovaně. Toto podnikatelské rozhodování musí být činěno s nezbytnou loajalitou. I pokud člen statutárního orgánu požádal valnou hromadu o udělení pokynu k obchodnímu vedení, jeho povinnost jednat s péčí řádného hospodáře nadále trvá. Pro zhodnocení, zda člen statutárního orgánu jedná, resp. jednal s péčí řádného hospodáře, je vždy nutné přihlídnout k péči, jež by jiná rozumně pečlivá osoba vynaložila v obdobné situaci a obdobném postavení (funkci). Nerozhodne-li soud o tom, že to nelze spravedlivě požadovat, důkazní břemeno před soudem ohledně otázky, zda člen statutárního orgánu jednal s péčí řádného hospodáře, nese tento člen. (§ 51 až 52 ZOK)

Osoba, jež není péče řádného hospodáře schopna, ačkoliv to při přijetí nebo výkonu funkce zjistila, a nevyvodila z toho pro sebe důsledky, jedná nedbale, přičemž přijetím této funkce se zavazuje rovněž k tomu, že funkci bude plnit s potřebnou loajalitou, pečlivostí a nezbytnými znalostmi. (§ 159 odst. 1 NOZ)

Povinností statutárního orgánu je tedy jednat s tzv. péčí řádného hospodáře. Za obchodní korporaci bez statutárního orgánu nemůže de iure jednat žádná fyzická osoba, tudíž nelze určit osobu, jež měla v obchodní korporaci vynaložit péči řádného hospodáře. Bohužel některé tyto korporace, zpravidla společnosti s ručením omezeným, de facto „fungují“ vůči správci daně, když podávají daňová přiznání a neplní své daňové povinnosti, splácení daňových nedoplatků nevyjímaje. Neexistence statutárního orgánu při vymáhání daňových nedoplatků od obchodních korporací vede v některých případech až k úplné nedobytnosti pohledávky.(LP)

Z povahy by neměly být obchodní korporace bez statutárního orgánu běžným jevem, avšak ve veřejném rejstříku se takové vyskytují. Jsou situace, kdy je tento stav přirozeně pochopitelný (např. úmrtí jednatele), nicméně mnohdy je tento stav navozen nestandardním způsobem, když jediný jednatel (a jediný společník v jedné osobě) se odvolá z funkce, aniž by zároveň proběhlo zvolení jednatele nového. Někteří zkušení berní úředníci, zejména (ale nejen) kontroloři a pracovníci řízení rizik, se s tímto problémem již setkali. (DŠ)

9.2. Virtuální sídla, fenomén tzv. „bílých koní“ a problematika základního kapitálu

Nepříznivým faktorem, ovlivňujícím proces vymáhání daňových nedoplatků, jsou „prázdné“ obchodní korporace, které nedávají ekonomický smysl, nedisponují skutečným sídlem podnikání a nemají žádný majetek, stejně jako jejich nemajetní a nekontaktní jednatele a společníci. (LP; DŠ)

Nastíněný problém má multifaktoriální pozadí, mezi něž patří tyto dílčí faktory:

- sídlo obchodní korporace je možné legálně umístit na tzv. „virtuální adresu“,
- podmínky pro vznik členství a výkon funkce v statutárních orgánech jsou velmi benevolentní,
- a rovněž kapitálové podmínky pro vznik a trvání obchodních korporací jsou velmi liberální.

Virtuální sídlo je služba, kdy poskytovatel (vlastník) virtuálního sídla, za periodický poplatek, pronajímá zpravidla právníkům osobám (zákazník) svoji adresu za účelem zápisu adresy sídla do veřejného rejstříku. Zákazník zpravidla fyzicky nevyužívá žádné pronajaté prostory, s výjimkou krátkodobého pronájmu, např. zasedací místnosti pro jednání se zákazníky.

Možnost umístit sídlo obchodní korporace na tzv. virtuální adresu, byla „legalizována“ s účinností od 20. 7. 2009, a to novelou OZ 1964 (zákon zrušen ke dni 1. 1. 2014) č. 215/2009 Sb., která mimo jiných změn dalších zákonů, odstranila z ustanovení § 19c OZ 1964 větu, citují: „*Sídlo musí být určeno adresou, kde právníká*

osoba sídlí skutečně, tedy místem, kde je umístěna její správa a kde se veřejnost může s právnickou osobou stykat.“ (§ 19c odst. 2 OZ 1964, ve znění účinném do 19. 7. 2009)

Současná občansko-právní úprava tedy napříště netrvá na principu skutečného sídla, představujícího požadavek, aby na adrese sídla zapsaného ve veřejném rejstříku fakticky (reálně) tato právnická osoba, resp. obchodní korporace sídlila, tj. spravovala odtud své záležitosti.

„Každý se může dovolat skutečného sídla právnické osoby. Proti tomu, kdo se dovolá sídla zapsaného ve veřejném rejstříku, nemůže právnická osoba namítat, že má skutečné sídlo v jiném místě.“ (§ 137 NOZ) *„Sídlo podnikatele se určí adresou zapsanou ve veřejném rejstříku. Nezapíše-li se fyzická osoba jako podnikatel do veřejného rejstříku, je jeho sídlem místo, kde má hlavní obchodní závod, popřípadě kde má bydliště. Uvádí-li podnikatel jako své sídlo jiné místo než své sídlo skutečné, může se každý dovolat i jeho skutečného sídla. Proti tomu, kdo se dovolá sídla podnikatele zapsaného ve veřejném rejstříku, nemůže podnikatel namítat, že má skutečné sídlo v jiném místě.“* (§ 429 NOZ) Účelem ustanovení § 137 NOZ je ochrana dobré víry třetí strany, že sídlo právnické osoby, uvedené ve veřejném rejstříku, je sídlem skutečným, přičemž zda je sídlo podnikající právnické nebo fyzické osoby skutečné, resp. reálné, se posuzuje podle ustanovení § 429 NOZ, které je *lex specialis* k ustanovení § 137 NOZ.²³

*Je zřejmé, že obecná právní úprava požadavků kladených na sídlo podnikající právnické osoby, obsažená v občanském zákoníku, nezapovídá podnikatelům možnost umístit své sídlo na tzv. „virtuální adresu“, avšak je **chráněna dobrá víra třetích osob v to, že sídlo zapsané ve veřejném rejstříku je sídlem reálným.** (LP)*

Některé hmotně-právní daňové předpisy však i nadále pracují s pojmem skutečného sídla, a to například ZDPH, pro jehož účely se sídlem rozumí adresa, na níž jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se vedení osoby povinné k DPH, případně místo, kde se vedení schází. U podnikající fyzické osoby se tím rozumí místo jejího pobytu (nemá-li místo svého vedení). (§ 4 odst. 1 písm. i) ZDPH) Tato zvláštní právní úprava vychází z Čl. 10 prováděcího Nařízení Rady (EU) č. 282/2011, ze dne

²³ŠVESTKA, Jiří et al. *Občanský zákoník: Komentář, Svazek I, (§ 1-654)* [Systém ASPI]. Nakladatelství Wolters Kluwer, 2014 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO89_a2012CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

15. 3. 2011, ke směrnici 2006/112/ES o společném systému DPH, citují: „Pro účely článků 44 a 45 směrnice 2006/112/ES je sídlem ekonomické činnosti osoby povinné k DPH místo, kde dochází k výkonu ústřední správy podniku. Při určování místa uvedeného v odstavci 1 se vezme v úvahu místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení podniku, místo statutárního sídla podniku, a místo, kde se schází vedení podniku. Nelze-li podle těchto kritérií s jistotou určit sídlo ekonomické činnosti, je určujícím kritériem místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení podniku. **Pouhá existence poštovní adresy nemůže být postačující pro sídlo ekonomické činnosti osoby povinné k DPH.**“ Požadavek na sdělení skutečného sídla obsahuje již samotná přihláška k registraci k DPH, případně může správce daně v rámci vyhledávací činnosti vyzvat daňový subjekt ke sdělení údajů o skutečném sídle.

Z praktického hlediska výkonu daňové exekuce je však existence virtuálních sídel značným problémem. Nemá-li daňový dlužník (obchodní korporace) bankovní účet, nebo není-li na tomto účtu kladný zůstatek, a nevlastní-li daňový dlužník nemovité věci, zpravidla nezbyvá, než učinit pokus o zjištění movitého majetku. Má-li daňový dlužník adresu sídla umístěnou na hromadné adrese, kde např. pouze přijímá poštu, a není známo sídlo skutečné, ani jiné prostory, kde by se mohl nacházet majetek daňového dlužníka, pak je zásadním způsobem snížena vymahatelnost daňového nedoplatku, nebo se tento stává zcela nedobytným. (LP)

Dovolujeme si uvést doplňující poznámku k legitimitě virtuálního sídla v ojedinělých a odůvodněných případech. Jako příklad uveďme IT specialistu programátora, jehož hlavním a *de facto* jediným prostředkem podnikání je notebook a v něm obsažený software, bydlicího v nájmu, kde nájemní smlouva neumožňuje umístění sídla obchodní korporace. Tento podnikatel chce podnikat prostřednictvím one-man společnosti s ručením omezeným, ale nemá kam umístit sídlo. V uvedeném případě bychom považovali umístění sídla na hromadnou adresu za legitimní a odůvodnitelné.

Za příčinou vzniku problematiky „bílých koní“ stojí dobře míněná liberalizace trhu, včetně odstraňování překážek stojících v cestě volnému pohybu osob, kapitálu a zboží uvnitř Evropské unie. Na uvedených principech funguje naše soudobá společnost, v níž by občané i jiní státní příslušníci, nacházející se na území

České republiky, měli mít stejnou a co nejširší příležitost provádět zde podnikatelskou činnost. Z uvedeného plynou velmi uvolněné podmínky, jež jsou kladeny na vznik a výkon členství v statutárních orgánech obchodních korporací. Členem statutárního orgánu obchodní korporace může být *de facto* jakákoliv svéprávná a plnoletá osoba, bez záznamu v rejstříku trestů, přičemž požadavky na formální vzdělání, faktické znalosti, nezadluženost, případně jiné doplňkové vlastnosti této osoby nejsou právním řádem kladeny.

Vzhledem k nastíněným podmínkám není nikterak složité obsadit do funkce člena statutárního orgánu osobu bez domova, majetku, minimálního potřebného vzdělání a bez věcných znalostí podnikatelského prostředí. Není výjimkou, že se tyto osoby stanou členy statutárního orgánu, aniž by k tomuto projevíly potřebnou vůli. Ve vidině několika tisíc korun v hotovosti tyto osoby mnohdy ani nevědí, co podepisují a k jakým povinnostem je to zavazuje. Může se jednat o osoby bez domova, těžké alkoholiky, narkomany, gamblery, osoby chycené v tzv. „dluhové pasti“ apod. Z určitého hlediska, s přihlédnutím k situaci, ve které se tyto osoby nacházejí, je pochopitelné, že se mohou zavázat k povinnostem, jejichž důsledky nejsou schopny, nebo nechtějí, v dané situaci domyslet. (LP)

Z uvedeného vyplývá, že nejde pouze o problém jednotlivců, ale že se jedná o systémový problém, neboť pokud se v systému nacházejí tyto existenčně a sociálně ohrožené skupiny obyvatel, má být rolí právě systému, aby zabránil alespoň následnému roztočení kolotoče dalších negativních faktorů. Mnohdy jsou tyto osoby členy statutárních orgánů desítek obchodních korporací s mnohamilionovými dluhy, což samo o sobě vypovídá o vlivu na úspěšnost daňové exekuce.

Fenomén tzv. „bílých koní“ velmi komplikuje činnost všech orgánů veřejné správy, FS ČR nevyjímaje. V případě, že je taková osoba předvolána vyšetřovatelem OHK SKPV PČR k podání vysvětlení nebo k výsledku, buď odmítne vypovídat, nebo skutečnost, že je bílým koněm, mnohdy vyplyne z provedeného výsledku. V některých případech však indicie, svědčící o účelovosti „nastrčené“ osoby, vyplynou již z úkonů při vyhledávací nebo kontrolní činnosti správce daně. (DŠ)

Na předchozí problematiku navazují velmi liberální kapitálové podmínky pro vznik a trvání obchodních korporací, neboť ZOK zásadně uvolňuje režim vkladové povinnosti ve společnosti s ručením omezeným, přičemž *de iure* je sice institut minimální výše základního kapitálu zachován, avšak *de facto* může být vytvořena společnost s ručením omezeným bez základního kapitálu, tvořeným vklady společníků, když jejich minimální vkladová povinnost činí 1 Kč.²⁴ (§ 142 odst. 1 ZOK)

Dle důvodové zprávy k ZOK se pojetí základního kapitálu a vkladu zásadně mění. Základní kapitál je sice zachován, nicméně tento již neplní svůj účel ochrany věřitelů, a tak je jeho výše liberalizována, avšak faktická neexistence základního kapitálu snižuje vymahatelnost jakýchkoliv pohledávek, těch daňových nevyjímaje. (LP)

9.3. Svěřenecké fondy jako nástroj účelového převodu majetku

Právní úprava svěřeneckých fondů vychází z ustanovení § 1448 až 1474 NOZ, který však pracuje s názvem „svěřenský“, nikoliv „svěřenecký“ fond. Vzhledem k širšímu užívání bude dále pracováno s adjektivem „svěřenecký“, byť občanský zákoník toto označení neužívá. Obě varianty jsou češtinářsky správně.

Svěřenecký fond je tvořen vyčleněným majetkem z vlastnictví zakladatele. Zakladatel za určitým účelem svěří svůj majetek pomocí smlouvy, nebo pořízením pro případ smrti (závěť, dědická smlouva nebo dovětek), svěřeneckému správci, jenž je povinen majetek spravovat. Vzniká oddělený a nezávislý majetek, k němuž svým jménem vykonává vlastnická práva správce svěřeneckého fondu, avšak tento majetek *de iure* nevlastní žádná osoba. **Svěřenecký fond lze založit za veřejně prospěšným, nebo soukromým účelem.** Nese vlastní označení vyjadřující jeho účel a dále označení, že se jedná o svěřenecký fond. Svěřenecký fond vzniká ke dni zápisu do evidence svěřeneckých fondů, nebo v případě svěřeneckého fondu zřízeného pořízením pro případ smrti, vzniká tento smrtí zůstavitele a do evidence svěřeneckých fondů se zapisuje až poté. (§ 1448 NOZ; § 1449 odst. 1 NOZ; § 1450 NOZ; § 1451 odst. 2 a 3 NOZ)

²⁴LASÁK, Jan et al. *Zákon o obchodních korporacích – Komentář* [Systém ASPI]. Nakladatelství Wolters Kluwer, 2014 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO90_2012CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

Zakladatel svěřeneckého fondu vydá formou veřejné listiny statut fondu, který obsahuje minimálně:

- označení fondu,
- vymezení účelu fondu,
- označení majetku, který byl do fondu vyčleněn při jeho vzniku,
- podmínky pro plnění z fondu,
- počet svěřeneckých správců a způsob jejich jednání,
- údaj o době trvání fondu; není-li zřízen na dobu neurčitou,
- a má-li být z fondu plněno určité osobě jako obmyšlenému, určení této osoby, nebo způsobu, jak bude obmyšlený určen. (§ 1452 NOZ)

Správa svěřeneckého fondu zaniká uplynutím doby, na níž byl fond zřízen, dosažením účelu, pro který byl fond zřízen, nebo rozhodnutím soudu. V případě svěřeneckého fondu, zřízeného za účelem soukromým, zaniká správa fondu rovněž vzdáním se všech obmyšlených osob práv na plnění z fondu. Dohled nad správou fondu vykonává zakladatel, osoba obmyšlená, případně další osoby určené statutem, a stanoví-li tak zákon, vykonává dohled rovněž jiná osoba nebo orgán moci veřejné. (§ 1463 NOZ; § 1471 NOZ)

Novela č. 460/2016 Sb., mimo jiné, zavedla do NOZ ustanovení § 1451 odst. 2 a 3, citují: „(2) *Svěřenský fond vzniká dnem zápisu do evidence svěřenských fondů. (3) Byl-li však svěřenský fond zřízen pořízením pro případ smrti, vznikne smrtí zůstavitele. Do evidence svěřenských fondů se zapíše po svém vzniku.*“

Ke dni 1. 1. 2018 došlo zřízením evidence svěřeneckých fondů k mírnému zvýšení jejich transparentnosti.

Předmětná novela rovněž změnila název rejstříkového zákona rozšířením o dovětek „a o evidenci svěřenských fondů“ a do rejstříkového zákona byla vtělenu ustanovení (zejména § 65a až 65g, § 118a a další) týkající se evidence svěřeneckých fondů.

Z důvodové zprávy k návrhu novely č. 460/2016 Sb., vyplývá, že k návrhu vzniku evidence svěřeneckých fondů byl zákonodárce veden především jejich netransparentní vlastnickou strukturou a vysokou potencií zneužití k tzv. „praní špinavých peněz“.

Na zavedení evidence svěřeneckých fondů naléhalo Ministerstvo financí, Ministerstvo vnitra a Vrchní státní zastupitelství v Praze.

Do vzniku evidence svěřeneckých fondů existovala pouze dílčí evidence svěřeneckých fondů pro daňové účely, jejíž součástí je kopie statutu svěřeneckého fondu, doklad o jeho vzniku a údaje o správci. Jedná se o zcela neveřejnou evidenci a předpokládá se, že větší množství svěřeneckých fondů touto evidencí ani neprochází. Evidence svěřeneckých fondů není veřejným rejstříkem, veřejným seznamem, evidencí osob, ani evidencí věcí. Nejde o entitu s právní subjektivitou, ani o evidenci věcí ve fondu. Mnoho zapisovaných skutečností se neuvádí v opisu z evidence, ani se nezveřejňují. Neveřejné jsou rovněž údaje o zakladateli, obmyšleném a dalších osobách oprávněných k dohledu.²⁵

Dálkový přístup ke všem (tedy i neveřejným) údajům z evidence svěřeneckých fondů má široké spektrum státních orgánů, včetně správce daně pro účely výkonu správy daní. (§ 65e odst. 3 rejstříkového zákona)

I přes výše uvedený pokus zákonodárce o zvýšení transparentnosti, zůstávají svěřenecké fondy, byť minimálně teoreticky, značnou komplikací pro správce daně při správě daní, vymáhací řízení nevyjímaje. Pro majetkovou analýzu, v rámci vyhledávací činnosti při vymáhání daňových nedoplatků, představují svěřenecké fondy sui genesis „černou díru“, v níž se může nacházet majetek náležící de facto daňovému dlužníkovi, ale de iure tento majetek nevlastní nikdo. (LP)

Obecně k ochraně správce daně před účelovými převody majetku daňového dlužníka je záhodno připomenout, že DŘ obsahuje v ustanovení § 204 odst. 2 pro věci movité, a v ustanovení § 219 odst. 1 pro věci nemovité, právní úpravu poskytující správci daně ochranu před účelovým převodem majetku postižitelného daňovou exekucí. Daňový dlužník nesmí se sepsanými movitými věcmi žádným způsobem nakládat, a tento zákaz musí být obsažen již v exekučním příkazu. Zákaz dispozice nastává okamžikem sepsání konkrétní věci, proto je žádoucí doručit exekuční příkaz až při soupisu. Daňový dlužník nesmí věc prodat, darovat či jiným způsobem převést na druhého, obtížit ji věcným

²⁵ HAMPEL, Petr a Ivo WALDER. *Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob: Komentář* [Systém ASPI]. Nakladatelství Wolters Kluwer, 2019 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO304_2013CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

břemenem, zastavit ji nebo ji pronajmout. Věc nesmí být ani opuštěna nebo zničena. Na rozdíl od zákazu uplatňujícím se u mobilární exekuce, je zákaz u exekuce na nemovité věci formulován užším způsobem. U movitých věcí se zakazuje jakékoliv nakládání, u nemovité věci pouze zcizení a zatížení. U nemovitých věcí není tedy pokryto opuštění nebo zničení. Argumentací *e ratione legis* lze však usoudit, že i toto jednání by bylo v rozporu s ustanovením § 219 odst. 1 DŘ.²⁶

Nevýhoda ustanovení DŘ, „zdánlivě“ chránících správce daně před účelovým převodem majetku daňového dlužníka, je jejich úzké časové ohraničení od soupisu věci movitých, resp. od oznámení exekučního příkazu u věcí nemovitých. (LP)

Máme nepochybně za to, že ve většině případů musí mít daňový dlužník povědomost o nepříznivém stavu svých daňových závazků, včetně eventuálních následků představujících vymáhání daňových nedoplatků správcem daně. Neplatnosti právních úkonů směřujících k dispozici s majetkem v rozporu se zákazy dle ustanovení § 204 odst. 2, resp. § 219 odst. 1 DŘ, se lze vyhnout tím způsobem, že dispozice s majetkem bude provedena ještě před účinností těchto zákazů, k čemuž „se nabízí“ (mimo jiné) vyvedení majetku do svěřeneckých fondů.

Vyvedení majetku do svěřeneckého fondu lze provést tak, že fyzická nebo právnická osoba (daňový subjekt snažící se o zastření svého majetku) vyčlení ze svého vlastnictví majetek do svěřeneckého fondu, z něhož bude profitovat jako osoba obmyšlená, viz ustanovení § 1457 odst. 4 NOZ, citují: „*Obmyšlenému lze přiznat právo na plody nebo užitky ze svěřenského fondu nebo právo na majetek ze svěřenského fondu, případně na podíly na nich.*“ Problém spočívá jednak v tom, že majetek, původně vlastněný daňovým dlužníkem a následně vložený do svěřeneckých fondů, nelze postihnout daňovou exekucí, nebyl-li tento převod učiněn za podmínek a v době, s níž DŘ spojuje neplatnost takového převodu. Sekundárním problémem může být otázka důkazní nouze v trestním řízení, spojená s účelovostí převodu.

Za specifických okolností lze považovat vyčlenění majetku do svěřeneckého fondu za účelovou dispozici s majetkem. (LP)

²⁶BAXA, Josef et al. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Nakladatelství Wolters Kluwer, 2011. [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

Máme za to, že by mohl být nárok obmyšleného, jakožto daňového dlužníka, na peněžité plnění ze svěřeneckého fondu, teoreticky postižitelný daňovou exekucí příkázáním jiné peněžité pohledávky podle ustanovení § 191 DŘ, jež stanoví, cituji:

„(1) Daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky postihuje jinou peněžitou pohledávku dlužníka než nárok na mzdu nebo na pohledávku z účtu u poskytovatele platebních služeb, a to do částky uvedené v exekučním příkazu. Tuto exekuci lze naříditi i v případě, že pohledávka dlužníka se stane splatnou teprve v budoucnu, jakož i v případě, že dlužníkovi budou dílčí pohledávky z téhož právního důvodu v budoucnu postupně vznikat. Exekuční příkaz se doručí poddlužníkovi dříve než dlužníkovi. (2) Poddlužník nesmí od okamžiku, kdy mu byl doručen exekuční příkaz, po dobu trvání daňové exekuce vyplatit dlužníkovi jeho pohledávku, ani na ni provést započtení nebo s ní jinak nakládat. Dlužník nesmí od tohoto okamžiku se svou pohledávkou jakkoli nakládat a ztrácí právo na její vyplacení. (3) Úkony potřebné k vyplacení pohledávky dlužníka správci daně, které přísluší dlužníkovi, může místo něho provést správce daně.“

Za předpokladu, že daňový dlužník bude osoba obmyšlená ze svěřeneckého fondu, již má v budoucnu dle statutu fondu vzniknout nárok na peněžité plnění z fondu, by pak měl být poddlužníkem svěřenecký správce v rozsahu závazku svěřeneckého fondu k osobě obmyšlené, neboť samotný svěřenecký fond nemá právní subjektivitu.

Spatřuji značný nedostatek v tom, že DŘ mlčí v otázce vlastnictví u svěřeneckých fondů, navíc když absentuje příslušná judikatura. Pro srovnání lze uvést způsob, jímž se jiný zákon vypořádává s otázkou vlastnictví ve vztahu ke svěřeneckým fondům, když např. pro účely zákona o podmínkách provozu vozidel na PK, se u silničního vozidla náležejícímu svěřeneckému fondu za vlastníka vozidla považuje svěřenecký správce. (§ 4 odst. 6 zákona o podmínkách provozu vozidel na PK; LP)

9.4. Spolupráce s Orgány činnými v trestním řízení

Vzhledem k tomu, že porušování daňových povinností a trestní odpovědnost jsou dvě spojené nádoby, a intenzivní spolupráce FS ČR s OČTŘ je nezbytná, věnujeme se v této kapitole předmětné problematice z komplexního pohledu. FS ČR při detekci daňových úniků spolupracuje zejména s PČR a případně také s CS ČR v postavení

policejního orgánu. Základní rozdíl mezi trestním a daňovým řízením nespočívá v řešené problematice (např. daňový únik, dotační podvod, vylákání nadměrného odpočtu u DPH apod.), jež je pro OHK SKPV i FS ČR víceméně obdobná, ale v procesních postupech, pracovních metodách a zákonných pravomocech.

Daňové a trestní řízení se značně liší co do konstrukce důkazního břemene, když jsou zde diametrálně odlišná pojetí jeho nositele. Zjednodušeně řečeno, v daňovém řízení je v první řadě nositelem důkazního břemene daňový subjekt, který předložením důkazních prostředků přenáší důkazní břemeno na správce daně. Trvají-li pochybnosti správce daně, pak tyto musí prokázat, resp. odůvodnit (jinými slovy předložené důkazní prostředky hodnověrně vyvrátit nebo neakceptovat) a vyzvat daňový subjekt k nápravě, čímž správce daně přenáší důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Zcela odlišné pojetí důkazního břemene pak nabízí řízení trestní, v němž jsou nositelé důkazního břemene výhradně OČTŘ, které musí prokázat, že se trestný čin stal a že jej spáchala osoba podezřelá (později obviněná, obžalovaná nebo odsouzená), přičemž tato osoba není povinna proti sobě předkládat důkazy, ani prokazovat svoji nevinu. (DŠ)

Orgány FS ČR ročně podávají tisíce trestních oznámení, která jsou však ve většině případů odložena, přičemž četným procesním důvodem odložení věci je důkazní nouze, méně často pak neznámý pachatel.

Správce daně má zákonnou povinnost oznamovat OČTŘ existenci podezření nasvědčujícího skutečnosti, že mohl být spáchán daňový trestný čin, je-li pokus škody či dokonaná škoda vyšší než 100 000 Kč (podle dřívější právní úpravy 50 000 Kč). Jedná se o velké množství trestních oznámení, která jsou ze zákona povinny OČTŘ přijímat a šetřit.

Faktický problém spočívá v extrémním zahlcení OČTŘ daňovou kriminalitou. Pohled na předmětnou problematiku je dvojsečný, když na jedné straně mohou být trestní oznámení prošetřena povrchně a následně unáhleně odložena (nebo pouze uložena do spisu bez zahájení úkonů trestního řízení), avšak na straně druhé orgány FS ČR mohou oznamovat „relativně bagatelní“ daňové úniky. (DŠ)

Rádi bychom upozornili na určitou praxi OČTŘ, s níž zásadně nesouhlasíme. Byť je značná část trestních oznámení odložena, je finanční úřad oprávněn proti usnesení o odložení trestní věci podat stížnost. Policejní orgán však mnohdy trestní oznámení „uloží ad acta“ (k založení do spisu) s tím, že nebyly shledány důvody k zahájení úkonů trestního řízení. Podle našeho názoru je nepřipustné - byť se tak bohužel děje - aplikovat takový postup na trestní oznámení finančního úřadu (jako tzv. kvalifikovaného podatele) pro podezření z daňové trestné činnosti. Nutno podotknout, že věci, v nichž nebyly zahájeny úkony trestního řízení, nepodléhají dozoru státního zástupce. Jedinou možností pak zůstává učinit podnět státnímu zástupci k přezkumu, avšak nejedná se o řádný opravný prostředek, a proto není výsledek právně předvídatelný.²⁷ (LP; DŠ)

²⁷PULGRET, Lukáš a Dominik ŠLEMR. Uložení věci „ad acta“ u trestních oznámení finančních úřadů. *Právní prostor* [online]. Vyd. 08.09.2020 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/ulozeni-veci-ad-acta-u-trestnich-oznameni-financnich-uradu>

10. Možné podněty ke zvýšení efektivity daňové exekuce

V předchozí kapitole byly identifikovány některé problémy, resp. nedostatky právní úpravy a praxe, mající ve svém důsledku negativní vliv na efektivitu vymáhání daňových nedoplatků. Mezi identifikované problémy patří zejména existence obchodních korporací bez statutárního orgánu, možnost umístit sídlo obchodní korporace na tzv. virtuální adresu, nulové kapitálové požadavky na vznik obchodních korporací, přetrvávající problém existence tzv. bílých koní, otázka vlastnictví ve vztahu k majetku ve svěřeneckém fondu a spolupráce FS ČR s OČTR.

10.1. Zamyšlení nad problematikou neexistence nebo účelovosti statutárního orgánu a problematikou tzv. virtuálních sídel

Dle našich zkušeností je existence obchodních korporací bez statutárního orgánu dána zejména zavedenou praxí rejstříkových soudů, aniž bychom chtěli hodnotit, zda je tato praxe legitimní, či nikoliv. **Uvedený problém by se dal řešit novelou zákona o obchodních korporacích, jež by napříště počítala s automatickým převodem práv a povinností statutárního orgánu na společníka, nebo společníky jako kolektivní orgán, v případech, kdy se tato korporace ocitne bez statutárního orgánu.** Domníváme se, že vzhledem k tomu, že jediný společník, nebo společníci jako kolektivní orgán, jsou nejvyšším orgánem obchodní korporace, mohla by být předestřená novela v souladu s *e ratione legis*.

Účelové dosazování osob do pozic členů statutárních orgánů, neboli fenomén tzv. bílých koní, je jeden z nejzávažnějších problémů spojených s obecným snížením vymahatelnosti práva. (LP, DŠ)

S ohledem na povahu osob, jež jsou účelově dosazovány do pozic statutárních orgánů obchodních korporací (např. alkoholici, narkomani, gambleři, předlužené osoby apod.), by těmto osobám měla ideálně být omezena způsobilost k právním úkonům v rozsahu, který jim může v jejich situaci „přitížit“. Z právního hlediska je však tato myšlenka neuskutečnitelná s ohledem na ochranu základních lidských práv a svobod.

Namísto takového kontroverzního řešení **by postačovalo osoby, jež mají být zapsány jako člen statutárního orgánu obchodní korporace, podrobit vědomostnímu testu ohledně přiměřené praktické znalosti podnikatelského prostředí** z právního i ekonomického hlediska, případně z hlediska formálního vzdělání.

Jak již bylo uvedeno, na jedné straně existují legitimní důvody k umístění sídla obchodní korporace na tzv. virtuální adresu, kdy na straně druhé je toto právo často zneužíváno k vytváření účelových struktur obchodních korporací bez ekonomického opodstatnění, a to např. za účelem vylákání nelegální daňové výhody u DPH. Při úvahách, jakým způsobem by bylo možno zneužití institutu tzv. virtuálního sídla zabránit, je nutné vzít v potaz jak legitimitu, tak zneužitelnost tohoto institutu.

Dospěli jsme k závěru, že negativa v daném případě výrazně převažují nad pozitivy, protože neshledáváme jinou možnost, než umístění sídla obchodní korporace na tzv. virtuální adresu napříště legislativně zcela zakázat, tak jak tomu bylo v OZ 1964 s účinností před 20. 7. 2009. (LP; DŠ)

Konkrétně navrhuje novelu NOZ, kterou bude do občansko-právní úpravy navracena věta „*Sídlo musí být určeno adresou, kde právnická osoba sídlí skutečně, tedy místem, kde je umístěna její správa a kde se veřejnost může s právnickou osobou stýkat.*“ (§ 19c odst. 2 OZ 1964, ve znění účinném do 19. 7. 2009).

10.2. Návrh na zrušení institutu svěřeneckých fondů

Svěřenecké fondy, jakožto nástroj účelového převodu majetku, jsou problémem jak z daňového, tak trestně-právního hlediska, neboť mají vysoký potenciál být zneužity k páchání např. hospodářské, daňové, majetkové, či jiné kriminality. Nutno upozornit, že svěřenecké fondy mohou být nápomocny při legalizaci výnosů z jakékoliv trestné činnosti, tedy např. i z násilné nebo drogové. Odhlédneme-li od trestně-právní roviny, tak z pohledu správce daně mohou svěřenecké fondy buď ukrývat výnosy z daňových úniků nebo v nich může být ukryt majetek, jenž by byl za jiných okolností exekučně postižitelný.

Jako daňového exekutora mě zajímá, jakým způsobem v této věci zlepšit vymahatelnost práva správce daně na uspokojení pohledávky (tj. daňových nedoplatků).

(LP)

Jak jsme již uvedli dříve, při analýze problémů spojujících vymáhání daňových nedoplatků se svěřeneckými fondy, jsme neobjevili relevantní judikaturu nebo praktickou aplikaci, obsahující řešení sporu, zda a jakým způsobem lze provést exekuci na majetek ve svěřeneckých fondech, anebo na související výnosy. Dospěli jsme ke zjištění, že za současného právního stavu věci nelze exekučně postihnout majetek daňového dlužníka, který byl vložen do svěřeneckého fondu, pokud však tuto dispozici neprovedl v době, ve které k takovému právnímu úkonu nelze přihlížet a je neplatný. Jsme přesvědčeni, že má-li daňový dlužník pohledávku za plněním ze svěřeneckého fondu, pak by měl správce tohoto fondu při daňové exekuci být poddlužníkem, což by mělo být vtěleno přímo do DŘ, obdobně jako při provádění exekuce na finanční prostředky z bankovního účtu.

Závažný problém však spočívá v nemožnosti exekuce vyvedeného majetku do svěřeneckých fondů, přičemž se dá předpokládat, že související nedobytnost daňových nedoplatků bude v budoucnu ještě větším problémem, než je nyní. Vzhledem ke skutečnosti, že jsme u zákonodárce nezaznamenali projevenou vůli k úplnému zrušení institutu svěřeneckých fondů, je efektivní řešení v nedohlednu.

Navrhujeme institut svěřeneckých fondů, tak jak ho známe dnes, zcela odstranit z právního řádu České republiky. (LP; DŠ)

10.3. Návrh na zřízení zvláštního policejního orgánu složeného z daňových a kriminalistických odborníků: Finanční policie

Jak již bylo zmíněno, spatřujeme existenci souhrnného problému (nejen v oblasti daňových nedoplatků), spočívajícího v zahlcení OČTŘ trestními oznámeními FS ČR. Na následujících řádcích nastíníme společnou vizi, v níž spatřujeme budoucnost pokroku odhalování a vyšetřování hospodářské trestní činnosti, a to co do kvality i kvantity. (LP; DŠ)

Z hlediska odborných znalostí jsou ve FS ČR experti, kteří se zaměřují na daňovou problematiku a u OČTŘ je kladen důraz na trestně-právní problematiku. Avšak jak vyplývá z praktické činnosti, správce daně by měl více rozšířit své znalosti o trestně-právní problematiku a příslušníkům OČTŘ by rovněž prospělo prohloubení daňových znalostí. Domnívám se, že vzájemným prohlubováním interdisciplinárních znalostí, a s tím souvisejícím zefektivňováním spolupráce, lze radikálně zvýšit kvalitu prověřování daňové trestné činnosti od samotné detekce případu, až po případné postavení pachatele před soud.

Vezmeme-li v potaz požadavek na prohloubení spolupráce a zefektivnění výměny informací, znalostí a zkušeností napříč mezi berními úředníky a hospodářskými kriminalisty, pak jsme dospěli k následujícímu závěru. Úspěšné řešení předmětné problematiky spatřujeme ve fúzi pracovníků do jednoho státního orgánu, v němž budou jak zkušení daňoví kontroloři či vymahači, tak příslušníci OČTŘ zabývající se daňovou, resp. hospodářskou kriminalitou. Jakým způsobem by měl být tento nový útvar organizován, členěn, financován, a jaký by měl nést název (např. Finanční policie?), nechť je blíže rozpracováno v jiné publikaci.(LP; DŠ)

Seznam použitých zdrojů

Monografie

KATOLICKÁ, Michaela a Ján BÉREŠ. *Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-823-0.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení – po třetí*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-127-1.

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

VON MISES, Ludwig. *Lidské jednání: pojednání o ekonomii*. Přeložil J. ŠÍMA a kol. Praha: Liberální institut, 2006. ISBN 80-86389-45-6.

ASPI

BAXA, Josef et al. *Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]*. Nakladatelství Wolters Kluwer, 2011. [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

HAMPEL, Petr a Ivo WALDER. *Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob: Komentář [Systém ASPI]*. Nakladatelství Wolters Kluwer, 2019 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO304_2013CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

LASÁK, Jan et al. *Zákon o obchodních korporacích – Komentář [Systém ASPI]*. Nakladatelství Wolters Kluwer, 2014 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO90_2012CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emílie GROSSOVÁ. *Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]*. Nakladatelství Leges, 2015 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO280I2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

ŠVESTKA, Jiří et al. *Občanský zákoník: Komentář, Svazek I, (§ 1-654)* [Systém ASPI]. Nakladatelství Wolters Kluwer, 2014 [cit. 2021-04-23]. ASPI_ID KO89_a2012CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

Právní předpisy

Česká republika. **Zákon č. 99/1963 Sb., ze dne 4. prosince 1963, Občanský soudní řád.** In: *Sbírka zákonů Československé socialistické republiky*. 17. prosince 1963, částka 56. ISSN 0322-8037. Ve znění pozdějších předpisů.

Česká republika. **Zákon č. 40/1964 Sb., ze dne 26. února 1964, občanský zákoník (starý).** In: *Sbírka zákonů Československé socialistické republiky*. 5. března 1964, částka 19. ISSN 0322-8037. **Ve znění účinném do 19. 7. 2009.**

Česká republika. **Zákon č. 56/2001 Sb., ze dne 10. ledna 2001, o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění zákona č. 307/1999 Sb.** In: *Sbírka zákonů České republiky*. 19. února 2001, částka 21. ISSN 1211-1244. Ve znění pozdějších předpisů.

Česká republika. **Zákon č. 235/2004 Sb., ze dne 1. dubna 2004, o dani z přidané hodnoty.** In: *Sbírka zákonů České republiky*. 23. dubna 2004, částka 78. ISSN 1211-1244. Ve znění pozdějších předpisů.

Česká republika. **Zákon č. 40/2009 Sb., ze dne 8. ledna 2009, trestní zákoník.** In: *Sbírka zákonů České republiky*. 9. února 2009, částka 11. ISSN 1211-1244. Ve znění pozdějších předpisů.

Česká republika. **Zákon č. 215/2009 Sb., ze dne 17. června 2009, kterým se mění zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění zákona č. 126/2002 Sb., zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev,**

a zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 20. července 2009, částka 65. ISSN 1211-1244.

Česká republika. **Zákon č. 280/2009 Sb., ze dne 22. července 2009, daňový řád.** In: *Sbírka zákonů České republiky*. 3. září 2009, částka 87. ISSN 1211-1244. Ve znění pozdějších předpisů.

Česká republika. **Zákon č. 17/2012 Sb., ze dne 8. prosince 2011, o Celní správě České republiky.** In: *Sbírka zákonů České republiky*. 17. ledna 2012, částka 5. ISSN 1211-1244. Ve znění pozdějších předpisů.

Česká republika. **Zákon č. 456/2011 Sb., ze dne 23. prosince 2011, o Finanční správě České republiky.** In: *Sbírka zákonů České republiky*. 30. prosince 2011, částka 157. ISSN 1211-1244. Ve znění pozdějších předpisů.

Česká republika. **Zákon č. 90/2012 Sb., ze dne 25. ledna 2012, o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).** In: *Sbírka zákonů České republiky*. 22. března 2012, částka 34. ISSN 1211-1244. Ve znění pozdějších předpisů.

Česká republika. **Zákon č. 89/2012 Sb., ze dne 3. února 2012, občanský zákoník (nový).** In: *Sbírka zákonů České republiky*. 22. března 2012, částka 33. ISSN 1211-1244. Ve znění pozdějších předpisů.

Česká republika. **Zákon č. 304/2013 Sb., ze dne 12. září 2013, o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů (do 31. 12. 2017: „o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob“).** In: *Sbírka zákonů České republiky*. 30. září 2013, částka 116. ISSN 1211-1244. Ve znění pozdějších předpisů.

Česká republika. **Zákon č. 460/2016 Sb., ze dne 14. prosince 2016, kterým se mění zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a další související zákony.** In: *Sbírka zákonů České republiky*. 30. prosince 2016, částka 185. ISSN 1211-1244. Ve znění pozdějších předpisů.

Čl. 10 prováděcího Nařízení Rady (EU) č. 282/2011, ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Webové zdroje

Aplikace_APED.pdf. *Finanční správa České republiky* [online]. [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://drazby.financnisprava.cz/mwclient/main.html?formName=dokumentace>

Dělená správa – pokuty, poplatky, odvody. *Celní správa České republiky* [online]. Vyd. 01.04.2020 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dalsi-kompetence/Stranky/delena-sprava-pokuty-poplatky-odvody.aspx>

Elektronické dražby se stávají dostupnějšími. *Finanční správa České republiky* [online]. Vyd. 20.12.2019 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/elektronicke-drazby-se-stavaji-dostupnejsimi-10211>

PULGRET, Lukáš a Dominik ŠLEMR. Výše kompenzačního bonusu pro OSVČ od února 2021. *Právní prostor* [online]. Vyd. 16.03.2021 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/vyse-kompenzacniho-bonusu-pro-osvc-od-unora-2021>

PULGRET, Lukáš a Dominik ŠLEMR. Nepřípustnost sebeobviňování v daňovém řízení. *Právní prostor* [online]. Vyd. 02.03.2021 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/spravni-pravo/nepripustnost-sebeobvinovani-v-danovem-rizeni>

PULGRET, Lukáš a Dominik ŠLEMR. Družstevní byt jako předmět daňové exekuce. *Právní prostor* [online]. Vyd. 10.02.2021 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/druzstevni-byt-jako-predmet-danove-exekuce>

PULGRET, Lukáš a Dominik ŠLEMR. Trestněprávní konsekvence nepodání prohlášení o majetku v rámci daňové exekuce. *Právní prostor* [online]. Vyd. 21.09.2020

[cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financi-pravo/trestnepravni-konsekvence-nepodani-prohlaseni-o-majetku-v-ramci-danove-exekuce>

PULGRET, Lukáš a Dominik ŠLEMR. Uložení věci „ad acta“ u trestních oznámení finančních úřadů. *Právní prostor* [online]. Vyd. 08.09.2020 [cit. 2021-04-23]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/ulozeni-veci-ad-acta-u-trestnich-oznameni-financnich-uradu>

Ostatní

PULGRET, Lukáš. *Daňová exekuce*. Uherské Hradiště, 2020. LL.M. disertační práce. Vysoká škola Jagielloňská v Toruni, Fakulta veřejnosprávních a ekonomických studií v Uherském Hradišti. Vedoucí práce Doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.

ŠLEMR, Dominik. *Nepřímé daně v českém daňovém systému*. Praha, 2020. Diplomová práce. Policejní akademie České republiky v Praze, Fakulta bezpečnostního managementu. Vedoucí práce Ing. Milan KNÝ, CSc.

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 930/2018 ze dne 27. 02. 2019

Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 13/2008-90 ze dne 24. 11. 2009

Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů

Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 460/2016 Sb., kterým se mění občanský zákoník, a další související zákony

Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 38/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád), ve znění pozdějších předpisů,

a zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí, ve znění pozdějších předpisů



VYSOKÁ ŠKOLA JAGIELLOŇSKÁ V TORUNI

FAKULTA VEŘEJNOSPRAVNÍCH A EKONOMICKÝCH STUDIÍ V UHERSKÉM HRADIŠTI

BAKALÁŘSKÉ STUDIUM

Studijní program Správa

18.000 Kč/semestr

MAGISTERSKÉ STUDIUM

Studijní program

Správa a ekonomika

21.000 Kč/semestr

MASTER OF BUSINESS

ADMINISTRATION

Studijní program MBA

39.000 Kč

STUDIUM V OBLASTI REALIT

Oceňování nemovitostí

46.000 Kč

Obchodník s realitami

14.000 Kč

STUDIUM PRO ŘEDITELE ŠKOL

a školských zařízení

12.000 Kč

VÝHODNÝ LIMITOVANÝ BALÍČEK

**STUDIUM PRO ŘEDITELE ŠKOL
+ MBA obor Vzdělávání a správa**

39.000 Kč



www.fves.eu
studium@fves.eu
+420 775 475 742