

DAŇOVÉ NEDOPLATKY V PODMÍNKÁCH ČESKÉ REPUBLIKY

THE TAX ARREARS IN THE CZECH REPUBLIC

Břetislav Andrlík, Filip Kabelka

Abstrakt: Předmětem příspěvku je s využitím deskripce a analýzy současného stavu daňových nedoplatků evidovaných Finanční správou České republiky determinovat současný stav a zejména úspěšnost správce daně v boji s daňovými nedoplatky. Analýza se bude zaměřovat jak na vývoj celkové výše daňových nedoplatků v čase, tak na strukturu těchto nedoplatků a jejich podíl na jiných veličinách, jako je například vývoj daňového inkasa. Analyzováno bude taktéž vymáhání nedoplatků ze strany správce daně, a to zejména úspěšnost vymáhání dle způsobů, které mu umožňují platné právní normy. Jedná se o dobrovolně uhrazené nedoplatky, nedoplatky vymáhané a vymožené v rámci daňové exekuce, nedoplatky vymáhané a vymožené soudními exekutory a nedoplatky vymáhané a vymožené v rámci insolvenčního řízení. V závěru příspěvku budou také uvedeny zajišťovací nástroje využívané finanční správou a provedena syntéza dosažených výsledků.

Klíčová slova: daň, daňové nedoplatky, správce daně, správa daní

Abstract: The subject of this paper is using an analysis of the current state tax arrears registered Financial Administration determine the current status and especially the success of the tax administration in the fight against tax arrears. The analysis will focus on the development of both the total amount of tax arrears at the time and on the structure of these arrears and interest in other variables, such as the development of tax collection. Also analyzed the recovery of arrears from the tax administration, in particular the success of the recovery under way to allow him to applicable legal standards. These are voluntarily paid the arrears, arrears recovered and recovered within the tax execution, arrears recovered and recovered by court bailiffs and arrears recovered and recovered within the insolvency proceedings. At the end of the

contribution will also be listed hedging instruments for financial management.

Keywords: *tax, tax arrears, administrator taxes, tax administration*

JEL klasifikace: *H20, H71*

1 ÚVOD

Daně představují nejvýznamnější zdroj financování veřejných rozpočtů. Cílem správy daní je daň ve správné výši stanovit a zároveň zabezpečit její úhradu. Bohužel pro reálnou správu daní je typické, že daně jsou sice ve správné výši stanoveny, nejsou však již následně uhrazeny. Následně musí správce daně vzniklé nedoplatky evidovat a přistoupit k jejich vymáhání.

Selhání správce daně při výběru daní je v současné době velmi aktuální téma. Ke konci roku 2013 činila celková kumulovaná výše nedoplatků evidovaná Finanční správou 148,9 mld. Kč a od roku 2009 vzrostla o více než 51 %. Zároveň roste podíl kumulované výše nedoplatků vůči daňovému inkasu, což je taktéž negativní a značí to rychlejší růst nedoplatků než celkového daňového inkasa. Úspěšnost vymáhání nedoplatků se již od roku 2002 pohybuje pod úrovní 10 % a v roce 2013 dosáhla úrovně pouze 6,7 %. Z pohledu zajištění výběru daní se jedná o velmi špatné výsledky, které by měly být vzhledem k neustálému tlaku na plnění veřejných rozpočtů co nejrychleji zlepšeny.

V současné době jsou vykazovány nedoplatky na daních ve vztahu k veřejným rozpočtům ve třech oblastech, a to nedoplatky vykazované Finanční správou, nedoplatky vykazované Celní správou a nedoplatky vykazované Českou správou sociální zabezpečení. Příspěvek se zaměřuje pouze na nedoplatky evidované Finanční správou, a to z toho důvodu, že jsou z absolutního hlediska nejvyšší a tudíž nejproblematičtější.

2 METODOLOGIE A DATA

Předmětem příspěvku je zhodnotit vývoj daňových nedoplatků a jednotlivých nástrojů aplikovaných Finanční správou v podmínkách České republiky, jejichž cílem je snížení objemu evidovaných daňových nedoplatků. Uvedené zhodnocení bude provedeno na časové ose 1999 až 2013. Příspěvek je rozdělen na dvě hlavní oblasti, kdy v první je provedena deskripce

číselného vyjádření vývoje daňových nedoplatků na časové ose a v druhé se zabývá analýzou aplikovaných nástrojů vymáhání daňových nedoplatků Finanční správou.

Metodika práce odpovídá výše stanovenému předmětu příspěvku. Pro provedení analýzy vývoje a stavu vymáhání daňových nedoplatků Finanční správou České republiky bude nutné získat potřebná data. Tato data jsou následně s využitím deskripce a matematických poměrových ukazatelů hodnocena a diskutována. Jako zdroj dat budou sloužit zejména výroční zprávy Finanční správy České republiky a Informace o činnosti Finanční správy České republiky.

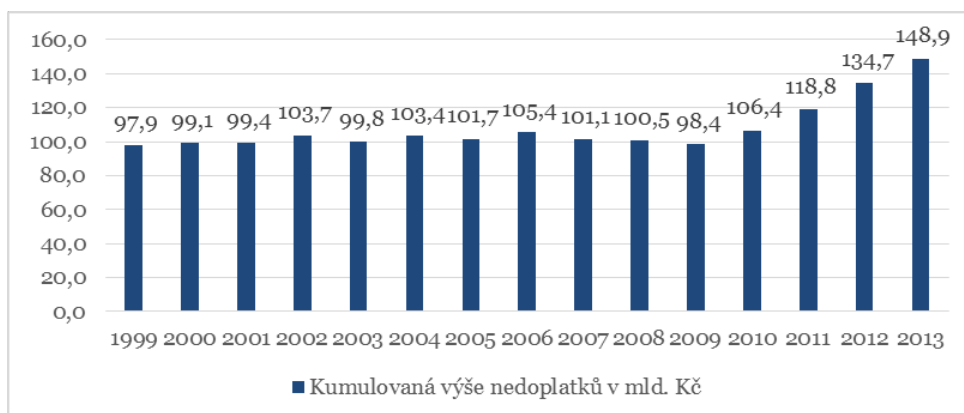
Na základě provedené deskripce a analýzy dat bude autory hodnocen a diskutován vývoj nedoplatků na definované časové ose a aplikovaných nástrojů na jejich snížení v činnosti Finanční správy České republiky v oblasti jejich vymáhání v čase.

V návaznosti na stanovený předmět bude také provedena rešerše základní zákonné normy ovlivňující možnost působení správce daně v oblasti vymáhání nedoplatků, která bude využita jako podklad k syntéze provedené v závěru příspěvku.

3 STAV A VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ

3.1 Analýza vývoje nedoplatků

Správce daně eviduje a vykazuje daňové nedoplatky v kumulované výši vždy k 31. 12. příslušného roku. V hodnotě těchto nedoplatků jsou zahrnuty jak nedoplatky daní, tak i nedoplatky příslušenství daně. Vývoj celkové kumulativní výše daňových nedoplatků od roku 1999 zobrazuje Obrázek 1. Z něj je na první pohled patrné, že mezi lety 1999 až 2010 se kumulovaná výše daňových nedoplatků nijak výrazněji neměnila a oscilovala kolem hodnoty 100 mld. Kč. K velmi patrné změně dochází až po roce 2010, od tohoto data kumulovaná výše nedoplatků velmi rychle roste a v roce 2013 dosáhla hodnoty 148,9 mld. Kč.

Obrázek 1: Kumulovaná výše nedoplatků k 31. 12. v mld. Kč

Zdroj: Finanční správa (1999-2013)

Změna kumulované výše daňových nedoplatků v jednotlivých letech je ovlivněna hned několika faktory. Negativně působí na výši nedoplatků vznik nových splatných pohledávek z titulu neuhrazené daně a příslušenství. Dále je výše daňových nedoplatků upravována správcem daně, a to oběma směry. V rámci objektivit vykazování nedoplatků využívá správce daně možnost odepisovat nedoplatky pro jejich nedobytnost, což výslednou výši nedoplatků snižuje. Tyto nedoplatky nejsou však úplně odepsány, ale stále jsou správcem daně evidovány, vyhodnocovány a následně mohou být opět aktivovány a poté vymáhány. Poslední faktor, který ovlivňuje výši vykazovaných nedoplatků je institut lhůty pro placení daně, který je upraven v § 160 DŘ. Dle tohoto ustanovení nemůže správce daně nedoplatky, u kterých uplynula lhůta 6 let, vybírat a vymáhat. Výsledná výše kumulovaných daňových nedoplatků je tedy snižována o daně a příslušenství, které bylo promlčeno.

Tabulka 1: Pořadí nových daní dle kumulované výše nedoplatku k 31. 12. 2013

Pořadí	Daň	Výše nedoplatku v mld. Kč	Podíl na kumulované výši nedoplatků
1.	Daň z přidané hodnoty	96,527	64,81%
2.	Daň z příjmů PO	21,155	14,20%
3.	Daň z příjmů FO - z daňových přiznání	12,298	8,26%
4.	Ostatní příjmy, odvody a poplatky	7,064	4,74%
5.	Daň z příjmů FO - ze závislé činnosti	3,679	2,47%
6.	Daň z převodu nemovitosti	2,844	1,91%
7.	Daň silniční	1,692	1,14%
8.	Daň z nemovitostí	1,03	0,69%
9.	Daně spotřební	0,904	0,61%
10.	Daň z příjmů vybíraná srážkou podle § 36	0,438	0,29%
11.	Odvod z loterií § 41 odst. 2, 3, 4	0,229	0,15%
12.	Daň darovací	0,136	0,09%
13.	Odvod z loterií § 41 odst. 1	0,032	0,02%
14.	Daň dědická	0,009	0,01%
15.	Odvod elektřiny ze slunečního záření	0	0,00%

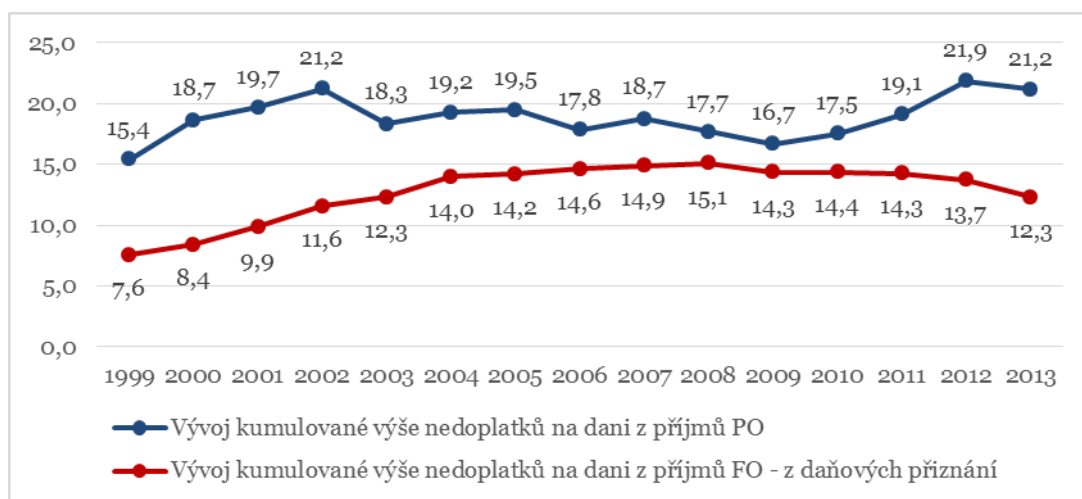
Zdroj: Finanční správa (1999-2013)

Největší podíl na kumulované výši daňových nedoplatků zauímají dle očekávání nedoplatky daní z nové daňové soustavy, tzn. daně, které jsou platné od 1. 1. 1993. Pořadí a kumulovanou výši jednotlivých nedoplatků nových daní v mld. Kč k 31. 12. 2013 včetně jejich procentuálního podílu na celkových nedoplatcích zobrazuje Tabulka 1. Jednoznačně nejvyšší podíl kumulované výše nedoplatků připadá na daň z přidané hodnoty, a to ve výši 64,81 %. Druhá nejvyšší hodnota nedoplatků je evidována u daně z příjmů PO, připadá na ni podíl 14,20 %. Třetí nejvýznamnější položkou jsou potom nedoplatky u daně z příjmů FO. Jedná se o nedoplatky daně z daňových přiznání, nedoplatky na dani z příjmu FO ze závislé činnosti jsou evidovány zvlášť. Ostatní nové daně tvoří již pouze malý podíl na celkové kumulované výši nedoplatků. Pro upřesnění je ještě nutno doplnit, že nedoplatky za odvod elektřiny ze slunečního záření nejsou nulové, jak je uvedeno v tabulce, ale nepohybují se v řádu milionů, tudíž nulové hodnoty jsou výsledkem zkrácení při vykazování v miliardách.

Největší problém z pohledu vývoje celkové kumulované výše nedoplatků představuje daň z přidané hodnoty, a to pro výši evidovaných nedoplatků a jejich vývoji v čase. Kumulovaná výše daňových nedoplatků na dani z přidané hodnoty rostla s výjimkou roku 2003 neustále. Zlomový je pak rok 2009, od kterého došlo ke zvýšení tempa růstu a v roce 2013 činí kumulovaná výše nedoplatků dvojnásobek hodnoty evidované v roce 2009. Nedoplatky na dani z přidané hodnoty tak lze jednoznačně označit jako hlavní důvod růstu celkové kumulované výše nedoplatků.

Mezi další dvě daně, u kterých je evidována vysoká kumulovaná výše nedoplatků, jsou daň příjmu PO a daň z příjmu FO (z daňových příznání). Zajímavé je, že zatímco nedoplatky u daně z příjmů PO kopírují negativní vývoj nedoplatků na dani z přidané hodnoty, u daně z příjmů FO z daňových příznání se vyskytuje pozitivní trend, a kumulovaná výše nedoplatků v posledních letech klesá.

Obrázek 2: Vývoj kumulované výše nedoplatků na dani z příjmů PO a FO v mld. Kč

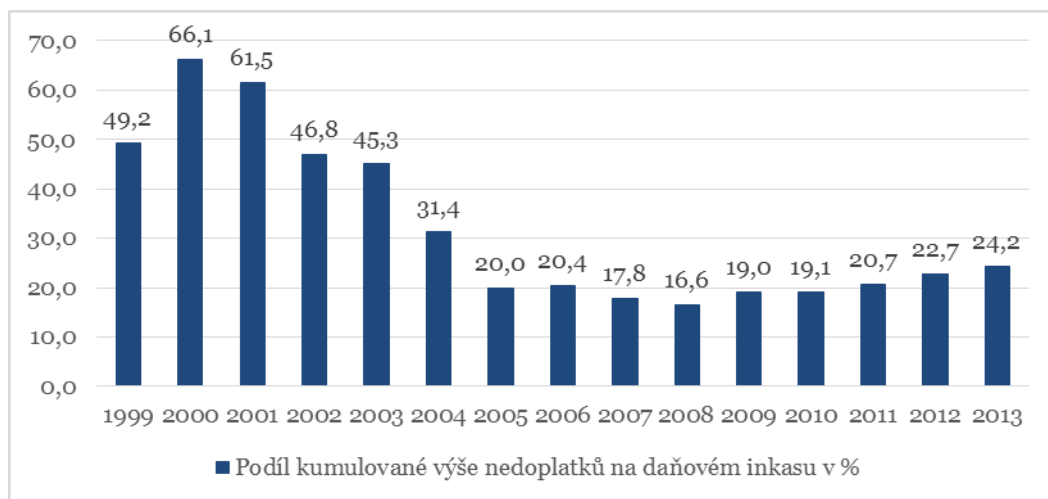


Zdroj: autoři dle Finanční správa (1999-2013)

Co se týká vývoje kumulované výše nedoplatků u ostatních nových daní (méně významných z pohledu celkové kumulované výše nedoplatků), jsou zde daně, u kterých je vývoj nedoplatků pozitivní, tzn., že kumulovaná hodnota nedoplatků klesá. Jedná se o daň spotřební (evidované Finanční správou), daň z příjmů FO ze závislé činnosti a daň z převodu nemovitosti. Vývoj nedoplatků pak zůstává na stejné úrovni u daně dědické a naopak roste u daně silniční, z nemovitosti a daně z příjmů vybírané srážkou podle § 36 ZDP.

Daně staré daňové soustavy, tzn. daně platné do 31. 12. 1992, tvoří pouze nepatrný podíl na kumulované výši daňových nedoplatků, který se navíc stále zmenšuje. Ke konci roku 2013 tvořil podíl nedoplatků starých daní na kumulované výši nedoplatků pouze 0,6 %, což je představuje snížení oproti roku 2006 o 3,2 p. b. Klesající trend vývoje nedoplatků starých daní je výsledkem postupného odepisování nedoplatků pro nedobytnost a také jejich zániku z důsledku uplynutí lhůty placení daně.

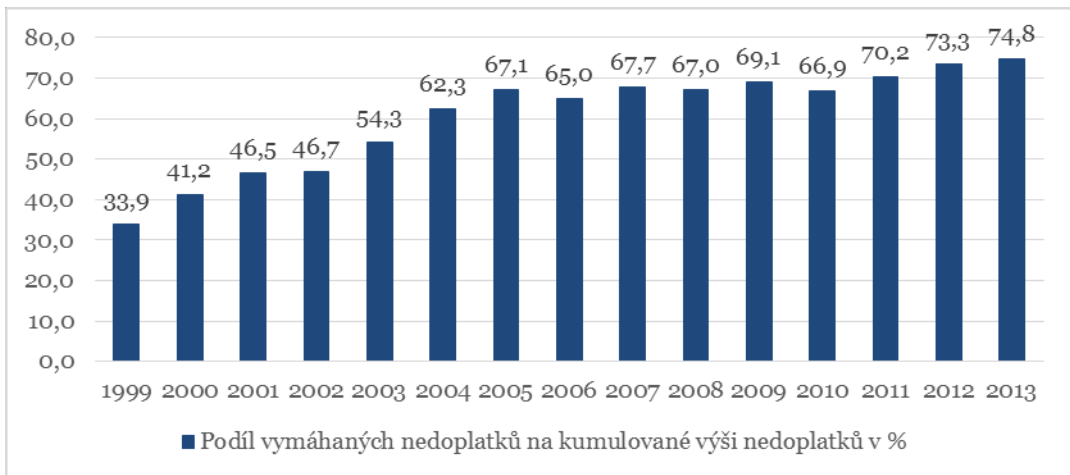
Zajímavé je také porovnat vývoj daňových nedoplatků vůči vývoji daňového inkasa v jednotlivých letech. Z pohledu správy daní by bylo ideální, aby tento poměr klesal, tj. aby kumulovaná výše nedoplatků nerostla rychleji než inkaso daní. Výsledky pro jednotlivé roky ukazuje Obrázek 3. Nejnepříznivější poměr mezi kumulovanou výší daňových nedoplatků a daňovým inkasem byl v roce 2000, a to 66,1 %. Důvodem byl propad inkasa daní spojený s růstem nedoplatků. V dalších letech však již následoval pozitivní vývoj a kromě drobného zhoršení v roce 2006 klesal podíl až na úroveň 16,6 % v roce 2008, tj. poklesl o 49,5 p. b. Tento pozitivní vývoj byl způsoben zejména velmi vysokým tempem růstu daňového inkasa v jednotlivých letech. Ke zlomu došlo v roce 2009, kdy došlo k poklesu inkasa daní o 14,52 %, což se projevilo zhoršením podílu, i když kumulovaná výše nedoplatků taktéž klesla. Negativní vývoj v roce 2009 lze jednoznačně spojovat s celosvětovou hospodářskou krizí. V dalších letech pokračuje negativní vývoj navzdory růstu inkasa daní, což značí jednoznačně negativní vývoj způsobený rychlejším růstem kumulované výše nedoplatků než výše inkasa daní.

Obrázek 3: Podíl kumulované výše daňových nedoplatků na daňovém inkasu v %

Zdroj: autoři dle Finanční správa (1999-2013)

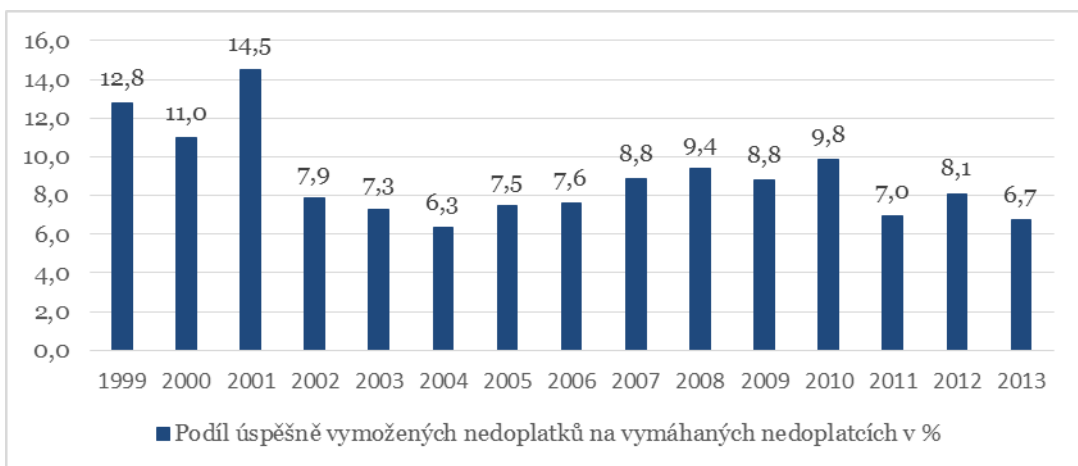
3.2 Analýza vymáhání nedoplatků

Předmětem této kapitoly je analyzovat jaký podíl nedoplatků správce daně skutečně vymáhá, jak je ve vymáhání úspěšný a jakou mají vymáhané nedoplatky strukturu. Jako první bude analyzováno, jaký podíl na celkové kumulované výši nedoplatků správce daně vymáhá. To, že jsou dlužné částky evidovány jako nedoplatky, totiž ve skutečnosti neznamená, že jsou správcem daně skutečně vymáhány. Jak vyplývá z předchozí podkapitoly, vývoj celkové kumulované výše nedoplatků má negativní trend, což znamená, že správce daně by se měl snažit, aby byl vymáhán a následně vymožen co největší objem nedoplatků. Vývoj podílu vymáhaných nedoplatků na celkové výši kumulovaných nedoplatků zobrazuje Obrázek 4. Z něj vyplývá, že správci daně se daří navyšovat objem vymáhaných nedoplatků navzdory růstu jejich celkové kumulativní výše. Zatímco v roce 1999 činil podíl vymáhaných nedoplatků pouze 33,9 %, v roce 2005 to již bylo 67,1 %. Kolem této hodnoty podíl vymáhaných nedoplatků osciloval až do roku 2009 a od roku 2010 lze opět pozorovat pozitivní trend vývoje. V roce 2013 činil podíl vymáhaných nedoplatků na celkové kumulativní výši nedoplatků 74,8 %, tj. více než dvojnásobné zvýšení od roku 1999.

Obrázek 4: Podíl vymáhaných nedoplatků na kumulované výši nedoplatku v %

Zdroj: Finanční správa (1999-2013)

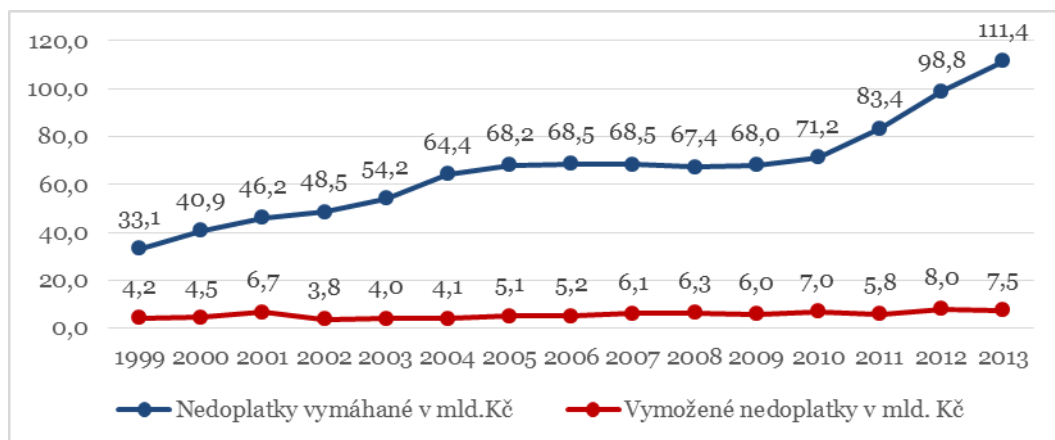
Přestože je jednoznačně pozitivní, že podíl vymáhaných nedoplatků na celkové kumulované výši nedoplatků roste, mnohem více je důležitá úspěšnost správce daně při vymáhání těchto nedoplatků. V ideálním případě by měla úspěšnost vymáhání správce daně růst, ve skutečnosti však dochází k poklesu úspěšnosti, jak vyplývá z Obrázku 5. Zatímco v letech 1999 až 2001 se úspěšnost vymáhání nedoplatků pohybovala nad hranicí 10 %, v následujících letech úspěšnost vymáhání klesala a v roce 2013 činila pouze 6,7 %, což je druhý nejhorší výsledek od roku 1999.

Obrázek 5: Úspěšnost vymáhání nedoplatků v %

Zdroj: Finanční správa (1999-2013)

Z výše uvedeného vyplývá, že sice správce daně reaguje na stále rostoucí celkovou kumulovanou výši nedoplatků růstem objemu vymáhaných nedoplatků, ale již není schopen dlužné částky skutečně vymocit, respektive vymáhat je ve stále vyšších objemech. Objem vymáhaných nedoplatků tedy roste rychleji, než objem nedoplatků vymožených. Pro představu je nutné uvést ještě vývoj vymáhaných a vymožených nedoplatků v absolutní výši, což zobrazuje Obrázek 6. Zatímco v roce 1999 činila výše vymáhaných nedoplatků pouze 33,1 mld. Kč, v roce 2005 byl vymáhaný objem nedoplatků již více než dvojnásobný a v roce 2013 činila celková výše vymáhaných nedoplatků již 111,4 mld. Kč. U vymožených nedoplatků lze sledovat obdobný trend, nicméně s mnohem pomalejším tempem růstu. S výjimkou roku 2001, který mimořádně úspěšný z pohledu vymáhání, lze sledovat postupný růst objemu vymožených nedoplatků z hodnoty 4,2 mld. Kč v roce 1999 až na 7,5 mld. Kč v roce 2013. Nejúspěšnějším pak byl rok 2012, kdy se podařilo vymocit rekordních 8 mld. Kč.

Obrázek 6: Absolutní výše vymáhaných a vymožených nedoplatků v mld. Kč



Zdroj: Finanční správa (1999-2013)

Nyní budou analyzovány způsoby, jakými byly v jednotlivých letech nedoplatky vymáhány a vymoženy.

3.2.1 Dobrovolně uhrazené nedoplatky

Nyní bude rozebrána situace, kdy nedoplatky vznikly, ale byly dlužníkem uhrazeny dříve, než došlo k provedení některého z vymáhacích úkonů, tj. ještě než došlo k zahájení daňové exekuce nebo jiného způsobu vymáhání. Tyto úhrady se týkají dlužníků, kteří zřejmě nebyli schopni, případně nechtěli, uhradit priznanou daň, nicméně ji sami od sebe později uhradili.

Tabulka 2: Dobrovolně uhrazené nedoplatky před a po zahájení vymáhacích úkonů

Úhrada v okamžiku před provedením vymáhacích úkonů		
Rok	Dobrovolně uhrazené nedoplatky v mld. Kč	Podíl dobrovolně uhrazených nedoplatků na celkově vymožených nedoplatcích
2012	4,4	55,60%
2013	4,4	58,30%
Úhrada v okamžiku po zahájení vymáhacích úkonů		
Rok	Dobrovolně uhrazené nedoplatky v mld. Kč	Podíl dobrovolně uhrazených nedoplatků na celkově vymožených nedoplatcích
2012	0,9	11,90%
2013	0,7	9,50%

Zdroj: autoři, Finanční správa (1999-2013)

V rámci analýzy by bylo ideální porovnat dlouhodobý vývoj takto uhrazených nedoplatků, protože by vyjadřoval skutečnou ochotu daňových subjektů nedoplatky hradit. Stejně tak jsou zajímavé údaje o dlužnících, kteří dobrovolně uhradili své závazky až po zahájení vymáhacích úkonů, nicméně ne na základě daňové exekuce nebo jiného způsobu vymáhání. Bohužel, pro účely analýzy se podařilo získat pouze data za roky 2012 a 2013, což má pouze malou vypovídací hodnotu. Informace o dobrovolných úhradách před a po zahájení vymáhacích úkonů zobrazuje Tabulka 2. Z uvedených dat vyplývá, že zatímco u úhrad před zahájením vymáhacích činností nedošlo meziročně k žádné změně, výše úhrad po zahájení vymáhacích činností se v roce 2013 snížila.

Cílem správce daně je zabezpečit výběr daní, a to i za cenu užití donucovacích prostředků, nicméně jeho primární snahou by mělo být motivovat dlužníky hradit jejich nedoplatky dobrovolně, a to včetně příslušenství spojeného se vznikem nedoplatku. V ideálním případě by tedy mělo být dosaženo toho, že bude v čase růst jak podíl dobrovolně uhrazených

nedoplatků na celkové výši vymožených nedoplatků, tak i absolutní výše takto uhrazených nedoplatků.

3.2.2 Nedoplatky vymožené daňovou exekucí

Daňová exekuce představuje nejúčinnější vymáhací nástroj správce daně. Konkrétní způsob provádění daňové exekuce byl popsán v předchozích kapitolách, nyní se práce zaměří na analýzu vymáhání dle jednotlivých způsobů. Přehled vymáhaných a vymožených nedoplatků prostřednictvím srážek ze mzdy, příkázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb a příkázání jiné peněžité pohledávky zobrazuje Tabulka 3. U daňové exekuce srážkami ze mzdy kolísá hodnota vymáhaných nedoplatků okolo 5 mld. Kč, což sice není pozitivní, nicméně vývoj nemá alespoň sestupný trend. Naopak hodnota vymožených nedoplatků v průběhu let klesá, což je rozhodně negativní. Jednoznačně neúspěšnější způsob daňové exekuce (vzhledem k objemu vymáhaných a vymožených nedoplatků) je vymáhání prostřednictvím příkázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. U tohoto prostředku vymáhání dochází k růstu vymáhaného objemu nedoplatků, přičemž v roce 2013 činila výše vymáhaných nedoplatků 13,555 mld. Kč. Negativní je stejně jako u vymáhání srážkami ze mzdy sestupný trend vymožených nedoplatků. Prakticky stejný vývoj, jenom v nižších objemech, jako u příkázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb pak panuje u daňové exekuce vymáháním prostřednictvím příkázání jiné peněžní pohledávky.

Tabulka 3: Vymáhané a vymožené nedoplatky daňovou exekucí v mil. Kč

Rok	Srážky ze mzdy		Příkázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb		Příkázáním jiné peněžní pohledávky	
	vymáháno	vymoženo	vymáháno	vymoženo	vymáháno	vymoženo
2011	5 003	211	7 177	2 637	1 409	301
2012	5 268	176	8 934	1 898	1 653	220
2013	5 105	147	13 555	1 778	2 957	202

Zdroj: autoři, Finanční správa (1999-2013)

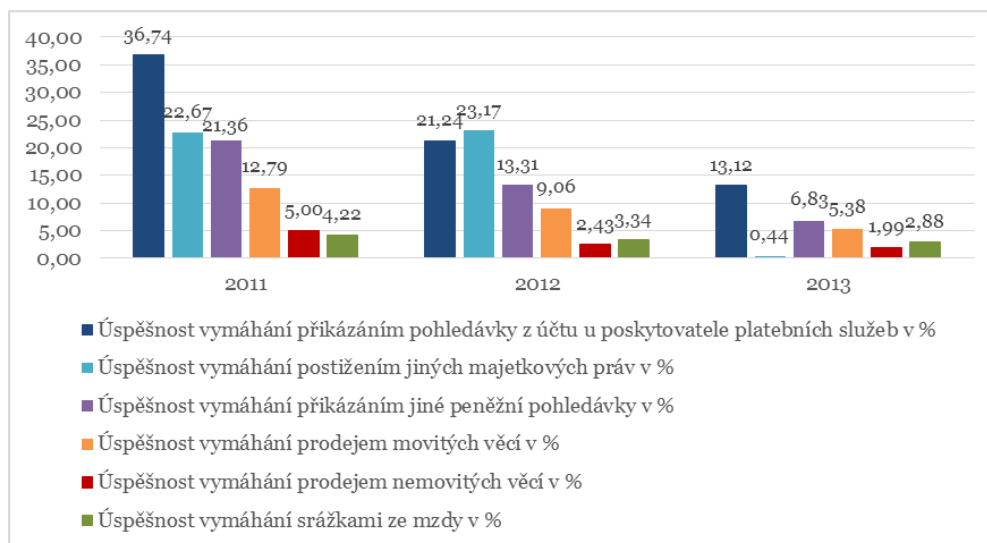
Vymáhané a vymožené nedoplatky zbylými způsoby daňové exekuce uvádí Tabulka 4. Pozitivní trend u vymáhané výše nedoplatků lze identifikovat u všech zbývajících způsobů daňové exekuce, tj. jak u daňové exekuce postižením jiných majetkových práv, tak i u daňové exekuce prodejem movitých věcí a nemovitých věcí. Problémem je však u daných způsobů daňové exekuce vývoj vymožených nedoplatků, který má klesající trend.

Tabulka 4: Vymáhané a vymožené nedoplatky daňovou exekucí v mil. Kč

Rok	Postižením jiných majetkových práv		Prodejem movitých věcí		Prodejem nemovitých věcí	
	vymáháno	vymoženo	vymáháno	vymoženo	vymáháno	vymoženo
2011	75	17	1 095	140	1 421	71
2012	82	19	1 048	95	1 687	41
2013	229	1	1 506	81	1 908	38

Zdroj: autoři, Finanční správa (1999-2013)

Pro úplnost je třeba ještě uvést vývoj úspěšnosti vymáhání jednotlivými způsoby daňové exekuce. Jak vyplývá z Obrázku 7, úspěšnost vymáhání všech způsobů daňové exekuce meziročně klesá. Nejlepších výsledků při vymáhání nedoplatků bylo v roce 2013 dosaženo daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, úspěšně bylo vymoženo 13,1 % nedoplatků. Naopak nejhoršího výsledku bylo dosaženo u daňové exekuce postižením jiných majetkových práv (snížení úspěšnosti o 22,8 p. b.), a to z důvodu velkého objemu vymáhaných a extrémně malého objemu vymožených nedoplatků. Standardně nízkou úspěšnost vymáhání nedoplatků vykazuje také daňová exekuce prodejem nemovitých věcí.

Obrázek 7: Úspěšnost vymáhání nedoplatků jednotlivými způsoby daňové exekuce

Zdroj: Finanční správa (1999-2013)

3.2.3 Nedoplatky vymáhané a vymožené soudními exekutory

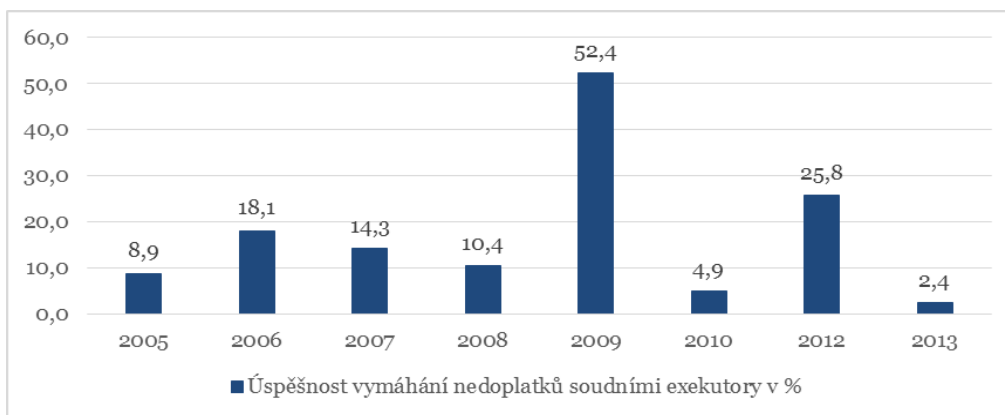
Vymáhání prostřednictvím soudních exekutorů je správcem daně využíváno pouze v mimořádných případech a tvoří tak spíše doplňující nástroj pro vymáhání. Od tohoto se odvíjí výše vymáhaných a následně vymožených nedoplatků, která se pohybuje pouze v řádu milionů. Vývoj za roky 2005 až 2013 zobrazuje Tabulka 5. V těchto letech nedoplatky předané k vymáháním soudními exekutory postupně klesaly. Nejvíce nedoplatků bylo k vymáhání předáno v roce 2008, a to 289 mil. Kč. V roce 2013 již bylo předáno k vymáhání pouze 24,8 mil. Kč. Objemy vymožených nedoplatků v jednotlivých letech mají taktéž klesající trend. Od roku 2005 bylo soudními exekutory nejvíce vymoženo 31 mil. Kč, a to v roce 2006. Úspěšný z hlediska vymáhání byl také rok 2008, kdy bylo vymoženo 30 mil. Kč. Naopak nejnižší objem nedoplatků se soudními exekutory povedl vybrat v roce 2013, a to pouze 0,6 mil. Kč.

Tabulka 5: Vymáhané a vymožené nedoplatky soudními exekutory v mil. Kč

Rok	Nedoplatky předané soudním exekutorům k vymáhání	Nedoplatky vymožené soudními exekutory
2005	91,5	8,1
2006	171,0	31,0
2007	91,0	13,0
2008	289,0	30,0
2009	21,0	11,0
2010	41,0	2,0
2012	20,9	5,4
2013	24,8	0,6

Zdroj: Finanční správa (1999-2013)

Úspěšnost vymáhání nedoplatků soudními exekutory v čase, až na pár výjimek, klesá. Nejúspěšnějším rokem pro vymáhání nedoplatků byl ve sledovaném období rok 2009, kdy se soudním exekutorům podařilo vymocit více než 50 % vymáhaných nedoplatků. Úspěšným byl také rok 2012, kdy se podařilo vymocit 25,8 % nedoplatků. Nejhorším z hlediska úspěšnosti byl pak rok 2013, kdy bylo vymoženo pouze 2,4 % nedoplatků.

Obrázek 8: Úspěšnost vymáhání nedoplatků soudními exekutory v %

Zdroj: autoři, Finanční správa (1999-2013)

3.2.4 Nedoplatky vymáhané a vymožené v rámci insolvenčního řízení

Pro vymáhání nedoplatků v insolvenčním řízení je typická velmi malá výtěžnost. Jak vyplývá z Tabulky 6, v rámci jednotlivých let dochází k nárůstu kumulované výše daňových pohledávek uplatněných v insolvenčních řízeních. Zatímco v roce 2008 činila kumulovaná výše

daňových pohledávek v insolvenčních řízeních 15,8 mld. Kč, v roce 2013 to již bylo 20,9 mld. Kč, což je nárůst během 6 let o 32,28 %. Objem vymožených daňových pohledávek v jednotlivých letech má kolísavou tendenci a pohybuje se v rozmezí od 124 mil. Kč do 352 mil. Kč, což je velmi málo v porovnání s výší pohledávek uplatněných v insolvenčních řízeních.

Tabulka 6: Kumulovaná výše daňových pohledávek v insolvenčních řízeních a inkaso

Rok	Kumulovaná výše daňových pohledávek uplatněných v insolvenčních řízeních v mld. Kč	Došlé platby z insolvenčních řízení v mil. Kč
2008	15,8	160,0
2009	14,4	352,0
2010	14,1	132,0
2011	16,5	284,4
2012	19,2	124,9
2013	20,9	174,2

Zdroj: autoři, Finanční správa (1999-2013)

4 DISKUZE A ZÁVĚR

V rámci příspěvku byl analyzován vývoj výše nedoplatků a následně i jejich vymáhání. Z analýzy vyplynulo, že nedoplatky evidované Finanční správou tvoří významný podíl daňového inkasa, v roce 2013 dosáhla celková kumulovaná výše nedoplatků 148,9 mld. Kč, což je jednoznačně negativní.

Největší problém představuje daň z přidané hodnoty, jejíž nedoplatky činily v roce 2013 více než šedesát procent z celkové výše evidovaných nedoplatků. Na vzrůstající výši evidovaných nedoplatků se snaží Finanční správa reagovat vyššími sumami vymáhaných nedoplatků. Bohužel není schopná se zvyšováním vymáhaných částek zajistit i vyšší úspěšnost vymáhání.

Pozitivní je, že relativně velké procento vymožených nedoplatků je uhrazeno dlužníky ještě před zahájením vymáhacích úkonů. Dochází tak k úspoře nákladů na vymáhání. Nízká je bohužel úspěšnost vymáhání nedoplatků daňovou exekucí, která navíc v čase klesá. Nedoplatky předané k vymáhání soudním exekutorům představují nevýznamnou položku v porovnání s nedoplatky vymáhanými daňovou exekucí navíc s velmi nestabilní úspěšností vymáhání. Problémem je také výtěžnost pohledávek přihlášených

do insolvenčních řízení, která je velmi nízká, nicméně toto není v kompetenci Finanční správy a ta tak nemůže úspěšnost vymáhání ovlivnit.

Relativně pozitivní trend lze sledovat u využití zajišťovacích nástrojů Finanční správou, zejména v období let 2012 a 2013.

Nástrojem, který je možno využívat k řešení daňových nedoplatků resp. zabránění jejich vzniku jsou zajišťovací nástroje. Zajišťovací nástroje by měly sloužit správci daně k tomu, aby byl minimalizován vznik nedoplatků. Primárně má správce daně k dispozici jak institut zajištění dle § 167 a § 168 DŘ, tak možnost využití zástavního práva dle § 170 DŘ. Do doby, než vstoupil v platnost DŘ, byly oba tyto nástroje zajištění upraveny v ZSDP, a to v § 71 (zajištění) a §72 (zástavní právo).

Ve vztahu k využívání institutu zajištění a zástavního práva lze analyzovat jak počet vydaných rozhodnutí v jednotlivých letech, tak výslednou výši zajištěných prostředků. Z analýzy celkového vývoje kumulované výše nedoplatků vyplynulo, že výše nedoplatků v čase roste, z podstaty věci tak lze předpokládat, že správce daně bude více motivovaný využívat nástroje k zajištění. Mělo by tak docházet u obou způsobů zajištění jak k růstu počtu rozhodnutí, tak k růstu výše zajištěných prostředků.

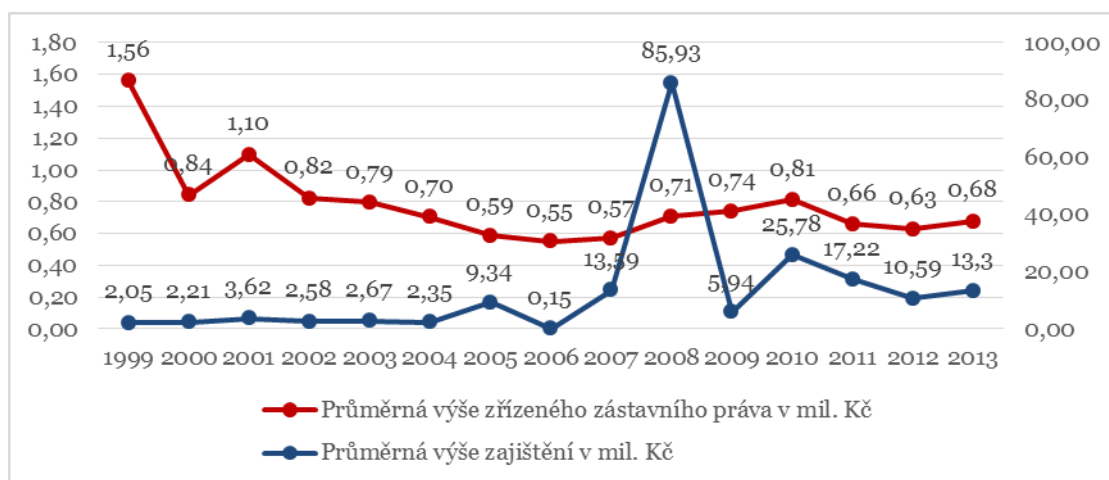
Počet vydaných rozhodnutí o zajištění dle § 167 a § 168 DŘ od roku 1999 až do roku 2009 klesal. Jedinou výjimku představuje rok 2006, kdy byl vydán rekordní počet zajišťovacích příkazů, a to celkem 1940. Nárůst počtu vydaných rozhodnutí o zajištění pak lze sledovat až od roku 2010. V roce 2013 dosáhl počet vydaných rozhodnutí úroveň roku 1999. Výše zajištění v mil. Kč se v jednotlivých letech nepravidelně mění. Nejnižší částka byla zajištěna v roce 2004, a to pouze 282 mil. Kč. Naopak vysoká částka byla zajištěna v roce 2008 (6,187 mld. Kč) a nejvyšší částku od roku 1999 zajistil správce daně v roce 2013, a to celkem 6,188 mld. Kč.

Počet vydaných rozhodnutí o zřízení zástavního práva v období let 1999 až 2009 osciloval kolem úrovně 9 tisíc rozhodnutí za rok. Drobné odchylení přinesl rok 2000, kdy bylo vydáno přes 15 tisíc rozhodnutí. Od roku 2010 pak lze sledovat relativně silný vzestupný trend. Nejvíce rozhodnutí o uvalení zástavního práva ve sledovaném období bylo vydáno v roce 2012. Výše zajištění pomocí zástavního práva měla od roku 1999 až do roku 2006 sestupný trend, kdy v roce 1999 zajistil správce daně prostřednictvím zástavního práva více než 17,5 mld. Kč. V roce 2006 to bylo už jenom 5,016 mld. Kč. Od roku 2007 pak lze identifikovat rostoucí trend a v roce

2013 zajistil správce daně prostřednictvím zástavního práva 9,327 mld. Kč. Oproti roku 1999 však jde o pouze poloviční částku.

Pro účely analýzy je také zajímavé sledovat průměrnou výši zajištění na jedno rozhodnutí, a to jak u zástavního práva, tak u zajištění. Přepočet na průměrnou výši zajištění je sice zjednodušující, ale podává obraz o tom, jak se přibližně mění výše jednoho zajištění, tedy zda správce daně zajišťuje spíše větší počet případů v nižších hodnotách nebo malé množství případů s vysokou zajištěnou hodnotou. Vývoj od roku 1999 do roku 2013 zobrazuje Obrázek 9. U zajištění pomocí zástavního práva dochází v průběhu let k poklesu průměrné hodnoty zajištění z 1,59 mil. Kč v roce 1999 k 0,68 mil. Kč v roce 2013. Nejnižší průměrné zajištěné hodnoty bylo dosaženo v roce 2006 a to ve výši 0,55 mil. Kč. Z daného vyplývá, že se správce daně postupně přechází k využívání zajištění ve více případech, a to i na menší částky.

Obrázek 9: Průměrná výše zajištění a zástavního práva v mil. Kč



Zdroj: autoři, Finanční správa (1999-2013)

Přesně opačný trend se vyskytuje u průměrné výše zajištění dle § 167 a § 168 DŘ. Zatímco v roce 1999 byla průměrná výše zajištění 2,05 mil. Kč, v roce 2013 činí průměrná výše zajištění 13,3 mil. Kč. Nejvyšší průměrné hodnoty zajištění bylo dosaženo v roce 2008, a to 85,93 mil. Kč. Jednalo se o důsledek toho, že správce daně v daném roce vydal pouze 72 rozhodnutí o zajištění a zároveň zajistil více než 6,1 mld. Kč.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti Finanční správy 1999-2013*. Praha: MFČR, 1999-2013 [online]. [cit. 15. září 2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2013>
- [2] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- [3] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

AUTOŘI

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: bretislav.andrlik@mendelu.cz.

Ing. Filip Kabelka, Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: 42645@node.mendelu.cz.

AUTHORS

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D., Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Economics, Mendel University in Brno, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: bretislav.andrlik@mendelu.cz.

Ing. Filip Kabelka, Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Economics, Mendel University in Brno, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: 42645@node.mendelu.cz.