

11. Placení daní

Daňové řízení podle § 134 se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Maximální doba, po kterou lze vést v rovině platební daňové řízení, je stanovena lhůtou pro placení podle § 160. Většina řízení je realizována první platbou uskutečněnou ve lhůtě pro podání daňového tvrzení. Pokud tomu tak není, může nastat situace, že dochází postupně k nalézání správné částky daně formou doměření a s tím souvisí i nově vznikající povinnost úhrady zjištěných částek. Může se jednat jak o platbu na účet správce daně tak případně o vratku daňovému subjektu. Tyto později zjištěné částky jsou splatné v náhradní lhůtě splatnosti, které se liší podle toho, zda k doměrku dojde podle daňového tvrzení daňového subjektu či z moci úřední. Někdy jsou oba způsoby kombinovány, neboť správce daně může doměřit či vyměřit podle výsledku řízení částku odlišnou od částky přiznané daňovým subjektem. Jedná se o lhůtu úhrady jednak v poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení podle § 141 odst. 1 nebo lhůtu splatnosti stanovenou do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, kterým je daň doměřována či rozhodnutí, kterým je předepisována k přímé úhradě.

11.1. OBECNÉ INSTRUMENTY PRO PLACENÍ DANÍ

11.1.1. Evidence daní

Správce daně vede evidenci daní, ve které zaznamenává vznik, stanovení, splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností. Z těchto skutečností zachycovaných v evidenci daní vyplývají kromě splnění daňových povinností mnohdy přeplatky, nedoplatky a jsou prováděny převody mezi jednotlivými položkami či účty. Údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech daňového subjektu. Tento osobní daňový účet je veden pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně. S ohledem na přehlednost evidence daní může být daný druh daně rozčleněn na několik částí, o nichž se vedou samostatné osobní daňové účty, přičemž strukturu vedených účtů zveřejňuje Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji a způsobem umožňujícím dálkový přístup. Zde je tedy zveřejněn přehled druhů daní a jejich částí, o nichž vedou osobní daňové účty správci daně, které řídí toto ministerstvo. Ostatní správci daně jsou povinni zveřejnit strukturu osobních daňových účtů v rámci plnění své informační povinnosti podle § 56. Údaje na osobních daňových účtech jsou průkazným způsobem evidovány v písemné nebo elektronické podobě na základě dokladů, které jsou potvrzeny příslušnou úřední osobou. Jedná se při srovnání s vedením účetnictví o jakousi předkontaci a souhlas, která se provádí

- předpisnými doklady,
- odpisnými doklady,

což jsou dva pojmy, které nahradily dosud užívaný pojem předpisného a odpisného poukazu, přičemž tyto poukazy, resp. doklady, jsou evidovány v samostatných číselných řadách. Podle nich dochází k předpisu či odpisu na debetní straně (má dáti), tedy podle výsledku dílčích řízení vedených v nalézací rovině, včetně soudního přezkumu, a případně se zde eviduje i odpis zaniklého nedoplatku.

Dalšími doklady, podle kterých se eviduje v evidenci daní vedené správcem daně, jsou platební doklady. Podle předpisu na těchto dokladech je vedena evidence na kreditní straně osobního daňového účtu. Na této straně jsou evidovány platby a vratky. Platební strana účtu vychází z informací o pohybu na účtech správce daně vedených bankou, popřípadě podle dokladů provozovatele poštovních služeb, vlastních pokladních poukázek, popřípadě dalších dokladů o provedení platby. Pokud má dojít ke snížení příjmu veřejného rozpočtu, tedy k vratce, lze tak učinit pouze na základě platebního dokladu – platebního poukazu, totéž ovšem platí i o evidenci přijaté platby. Zákon dále předpokládá i existenci evidovaných opravných dokladů, tedy ukládá žádné škrtání v evidenci daní, ale opravu provedenou řádně vystaveným a evidovaným opravným dokladem.

Správnost evidence osobních daňových účtů měsíčně správce daně uzavře a odsouhlasí podle dokladů, které obdrží od poskytovatele platebních služeb, popřípadě dalších dokladů o provedení platby. Dále je správce daně povinen k ročnímu uzavření záznamů, které následuje po uzavěrci posledního měsíce kalendářního roku a výsledné částky se přenesou jako počáteční zůstatky na osobních daňových účtech v následujícím kalendářním roce. Nedobytný nedoplatek za podmínek § 158 se eviduje v oddělené části pro evidenci nedobytných nedoplatků osobního daňového účtu.

Pokud dojde k zajištění daně podle § 167 až 169, částky se přijímají na depozitní účet a eviduje se o jejich předpisu a úhradě na osobním depozitním účtu daňového subjektu. Ke dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, tedy ke dni splatnosti daně již předepsané či posléze předepsané, se převede zajištěná částka ve výši potřebné k úhradě zajištěné daně z osobního depozitního účtu na příslušný osobní daňový účet daňového subjektu.

V případě, že k úhradě daně dochází na základě vymáhání nedoplatku, částky vymožené jednotlivými způsoby vymáhání se evidují na osobním depozitním účtu daňového subjektu. Vymožené částky následně převede správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu. Rovněž jiné částky evidované na osobním depozitním účtu, např. v případě prodeje nemovitosti částky, které jsou předmětem rozvrhového řízení, se převádějí podle pravomocného rozhodnutí správce daně o rozvrhu nebo na základě pravomocného usnesení soudu o výsledku rozvrhového řízení.

Zákon poněkud komplikuje příjem částky, kterou daňový subjekt dobrovolně uhradí poté, co byl již zcela neformálně upomenut. Tuto platbu správce daně podle ustanovení § 150 odst. 6 přijímá a eviduje na osobním depozitním účtu daňového subjektu, i když se jedná pouze o opožděnou platbu daňového subjektu. Takto získanou částku převede správce daně na osobní daňový účet s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu. Pro použití této platby platí režim ustanovení § 152, přičemž je irelevantní, ohledně jakého nedoplatku byl daňový subjekt upomenut.

Pro nahlížení do evidence daní platí postup pro nahlížení do spisu, jakož i možnost využití daňové informační schránky.

Velmi se v posledních letech v různých právních úpravách, zejména těch, které nějakým způsobem regulují vstup do profese, rozmohl požadavek na předložení potvrzení o bezdlužnosti na daních. Zejména k tomuto účelu je správce daně povinen na žádost daňového subjektu vystavit z evidence daní potvrzení o stavu jeho osobního daňového účtu. Z takového potvrzení musí být patrný původní den splatnosti, popřípadě náhradní den splatnosti jednotlivých daní. K tomuto dni se váže i pojem nedoplatek, vymezený v § 153.

11.1.2. Způsob placení daně

I nadále, tak jako podle předchozí právní úpravy, platí pravidlo, že daň se platí příslušnému správci daně v české měně. Pokud je platba poukázána v cizí měně, jdou veškeré poplatky převodu na českou měnu k tíži daňového subjektu či ručitele, neboť správce daně platbu zaeviduje na osobní daňový účet daňového subjektu ve výši, ve které byla na účet správce daně připsána v české měně.

Co do volby způsobu provedení úhrady, lze se rozhodnout podle § 163 mezi bezhotovostním převodem z účtu vedeného u poskytovatele platebních služeb (banky) na příslušný účet správce daně a platbou v hotovosti

- buď prostřednictvím poskytovatele platebních služeb nebo poštovním poukazem na příslušný účet správce daně, nebo
- přímo úřední osobě pověřené přijímat tyto platby, přičemž součet plateb na všechny druhy daně za jeden daňový subjekt nesmí v průběhu jednoho kalendářního dne u jednoho správce daně přesáhnout částku 500 000 Kč, popřípadě
- šekem, jehož proplacení je zajištěno poskytovatelem platebních služeb.

Platbu v hotovosti je povinen přijmout také daňový exekutor, pokud dlužník nechal již situaci dojít tak daleko, že se vůči němu zahajuje či již zahájila daňová exekuce. K další platbě v hotovosti dochází v případě dříve nazývaném blokové řízení při uložení pořádkové pokuty, tedy přímo správci daně, který pokutu ukládá.

Zákon rovněž zachovává tradiční způsob úhrady zejména poplatků, a to kolkovými známkami. K tomu způsobu úhrady je zmocněno Ministerstvo financí vydat vyhlášku, ve které stanoví podobu kolkových zámek,

hodnoty, v nichž se vydávají, náležitosti jejich evidence, způsob placení při jejich použití a zacházení s nimi, ukončení jejich platnosti, včetně způsobu a lhůty pro vypořádání jejich nespotřebovaných zásob, jakož i další technické náležitosti. Dále zmíněné převádění přeplatků podle § 154 a § 155 je považováno rovněž za způsob úhrady.

Při provádění platby je daňový subjekt, jakož i např. ručitel v procesním postavení daňového subjektu, povinen podle § 164 uvést, na kterou daň je platba určena, a správce daně je povinen ji na tuto daň přijmout. Pokud správci daně však dojde platba bez dostatečného označení daně, tak takovou platbu zaeviduje na účtu nejasných plateb a vyzve daňový subjekt, aby mu v jím stanovené lhůtě oznámil, na kterou daň byla platba určena. Tuto lhůtu lze prodloužit či navrátit v předešlý stav podle ustanovení § 36 a § 37. Reaguje-li příjemce výzvy ve lhůtě, tak správce daně zaeviduje platbu na daň určenou daňovým subjektem s účinností ke dni, kdy byla vykonána, tedy přijata na účet správce daně. Neodpoví-li daňový subjekt ve stanovené lhůtě, určí správce daně, na kterou daň se platba zaeviduje, až se k řešení této otázky s určitým časovým odstupem dostane. V takovém případě ji zaeviduje až s datem, kdy tento převod z účtu nejasných plateb na osobní daňový účet provedl.

Někdy však správci daně dojdou i platby, u nichž není jednoznačně identifikován daňový subjekt. Správce daně je povinen se pokusit daňový subjekt identifikovat. V případě neúspěchu, tedy není-li daňový subjekt identifikován do 6 let od konce roku, ve kterém byla přijata na účet nejasných plateb, stává se tato částka příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně, který platbu přijal, a zaniká nárok na její vrácení, i kdyby posléze k identifikaci daňového subjektu došlo.

Jinak je správce daně povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým subjektem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal sám daňový subjekt. K tomuto postupu platí však ustanovení § 241, dle kterého dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná. Lze tedy pouze poskytnout z takové dohody plnění, které je povinen správce daně přijmout, avšak nemůže nastat situace, že by v důsledku jakési převodní smlouvy správce daně vymáhal částku na jiné osobě, s výjimkou zajištění, než na daňovém subjektu či jeho nástupci.

Ustanovení § 165 řeší situaci, kdy by někdo ať již záměrně či omylem uhradil daň za daňový subjekt a následně by chtěl tuto platbu vrátit. Obecně platí, že vrátit platbu nelze. Citované ustanovení však řeší situace, kdy byla platba provedena zřejmým omylem např. bankou, pak na žádost takového poskytovatele platebních služeb nebo provozovatele poštovních služeb, pokud ji podá nejpozději v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně, správce daně platbu vrátí. Je-li žádost uplatněna později, lze tuto platbu vrátit pouze tehdy, vznikl-li touto platbou vratitelný přeplatek, který nebyl do dne vyřízení žádosti vrácen daňovému subjektu, ani použit na úhradu jiného nedoplatku, a to pouze do výše tohoto přeplatku, i když je nižší než 100 Kč. Obdobně zákon řeší i situaci, kdy je žádost podána osobou, která provedla úhradu za daňový subjekt, a přitom prokáže tato osoba zřejmý omyl při úhradě. Další podmínkou je, že tato osoba nemá současně na svém osobním účtu nedoplatek. Pokud by nedoplatek této osoby existoval, správce daně převede přeplatek na nedoplatek na osobním účtu osoby, která provedla omylem úhradu za daňový subjekt.

Je pochopitelné, že správce daně musí takto postupovat, neboť v důsledku omylem poskytnuté částky by správce daně snadno provedl vratku vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku omylu. Při následném vrácení poskytovateli platby by vznikla správci daně škoda. Je však otázkou, jak bude žádost posuzována, pokud bude podána podle § 71 odst. 3. Zřejmě se bude jednat o řádně podanou žádost a správce daně bude vyčkávat oněch 5 dnů, aby zjistil, zda byla žádost ověřena kvalifikovaným způsobem.

Nelze-li žádosti vyhovět, vydá správce daně žadateli potvrzení o došlé platbě a o totožnosti daňového subjektu, na úhradu jehož nedoplatku byla v důsledku jím způsobené chyby zaevidována. Tyto doklady může žadatel využít v rámci občanskoprávního řízení.

11.1.3. Den platby

Určení dne platby prošlo poměrně rasantním vývojem těsně před přijetím daňového řádu. Původně při bezhotovostním styku byl za den platby považován den odpisu částky z účtu daňového subjektu, následně od listopadu 2009 byl za den úhrady považován den, kdy platba byla připsána na účet poskytovatele platebních služeb, který vede účet správci daně. Podle ustanovení § 166 se za den platby považuje u platby, která byla prováděna poskytovatelem platebních služeb nebo provozovatelem poštovních služeb, den, kdy byla platba připsána na účet správce daně. Pokud se jedná o platbu v hotovosti, tak se za den platby považuje i nadále den, kdy úřední osoba platbu převzala.

S prováděním bezhotovostních plateb jsou spojeny i jisté povinnosti poskytovatele platebních služeb, jako např. povinnost, aby poskytovatel platebních služeb, u něhož je veden účet správce daně, sděloval správci daně bezúplatně údaje nezbytné k identifikaci platby a příkazce, jakož i další zpřesňující údaje o příkazci v případě nejasných plateb. Stejnou povinnost plní i provozovatel poštovních služeb přímo nebo prostřednictvím zúčastněného poskytovatele platebních služeb, tedy té bance, která v převodu peněz pokračuje. Vzhledem k tomu, že zákon č. 284/2009 Sb., o platebním styku, neupravuje lhůtu pro splnění povinnosti provozovatele poštovních služeb, který přijal platbu k úhradě poštovním poukazem, při předání peněz k provedení převodu bance (poskytovateli platebních služeb), která vede jeho účet, tak ustanovení § 166 odst. 3 stanoví lhůtu pro předání peněz do 2 pracovních dnů ode dne, kdy platbu pošta přijala; pro další převod této částky, který probíhá již mezi bankami, se uplatní lhůty podle citovaného zákona.

Stanoví-li zákon povinnost, stanoví i sankci za nedodržení takové povinnosti. Pokud tedy provozovatel poštovních služeb nedodrží lhůtu oněch dvou pracovních dnů, je povinen uhradit správci daně úrok z prodlení podle nařízení vlády č. 142/1994 Sb., kterým se stanoví výše úroků z prodlení a poplatku z prodlení podle občanského zákoníku, ve znění nařízení vlády č. 163/2005 Sb.

11.1.4. Pořadí úhrady

Pro provedenou platbu platí zákonem stanovené pořadí, které nedoplatky jí budou zapraveny. Došlo k výrazné změně, že nejsou nadále preferovány při běžné platbě náklady řízení, tedy částky zálohované z rozpočtových prostředků těchto veřejnoprávních orgánů, s výjimkou exekučních nákladů při exekuci. Platí tedy, že úhrada daně se na osobním daňovém účtu použije na úhradu nedoplatků postupně podle vymezených skupin, jejichž pořadí je závazné a následující:

- a) nedoplatky na dani,
- b) nedoplatky na příslušenství daně,
- c) vymáhané nedoplatky na dani,
- d) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně.

Pokud dochází k převodu vymožené částky došlé na depozitní účet, úhrada se použije podle toho, na základě jakého exekučního příkazu nebo uplatnění při insolvenční došle na depozitní účet. Zde se uplatní také pravidlo, že nejprve se platba použije na nedoplatky na dani vymáhané daným způsobem vymáhání, a následně na nedoplatky na příslušenství daně vymáhané daným způsobem vymáhání.

Pokud se jedná o částky došlé v rámci insolvenčního řízení jako úhrada daně hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou, tak se na osobním daňovém účtu použije na úhradu nedoplatků na dani vzniklé v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, a teprve následně na nedoplatky na příslušenství daně vzniklé v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Jinými slovy, jedná se o stejný režim jako u běžných plateb, avšak odděleně pouze pro pohledávky za podstatou.

Pokud správce daně určí podle uvedených pravidel skupinu, do které platba náleží, konkrétní nedoplatek určí podle pravidla dřívějšího data splatnosti.

11.1.5. Nedoplatek

Daňový řád se v rámci zpřesnění terminologie pokusil o vymezení pojmu nedoplatek, a to tak, že nadále se pod pojem nedoplatek zahrnuje pouze částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištění daně. Nejedná se tedy o nedoplatek, pokud existuje stanovená částka k úhradě, případně i zaevidovaná v evidenci daní na osobním daňovém účtu, avšak u níž dosud neuplynul den splatnosti, popřípadě, kde došlo k posunutí dne splatnosti v rámci posečkání či splátek. Nedoplatkem je naopak nevymožitelný nedoplatek podle § 153. Ustanovení § 153 odst. 2 pro přiblížení terminologie obchodního a daňového práva zavádí další pojmový ekvivalent nedoplatku, tj. dluh a nárok veřejného rozpočtu na úhradu nedoplatku přiřazuje dalšímu pojmu splatná daňová pohledávka.

Velmi výraznou změnou pro vykazování nejrůznějších nevymožitelných nedoplatků je zánik nedoplatku ex lege podle § 153 odst. 4, neboť podle tohoto ustanovení po marném uplynutí lhůty pro placení daně stanovené § 160 nedoplatek zaniká.

11.1.6. Přeplatek

Daňový řád definuje **přeplatek** jako částku, o kterou součet plateb umenšený o vratky na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje součet předpisů daňové povinnosti na debetní straně umenšený o případné odpisy. Tento přeplatek je povinen správce daně převést jako platbu na nedoplatek evidovaný na jiném osobním daňovém účtu téhož daňového subjektu. Přeplatek použije správce daně i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, pokud tento správce daně o tuto úhradu požádá v době, kdy tento přeplatek existuje. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije.

Asi by bylo obtížně proveditelné, pokud by se žádající správce daně dožadoval přeplatku, k jehož vracení již byl vystaven příkaz, ale dosud neuplynula lhůta stanovená pro jeho vrácení, což stanoví jako podmínku převodu § 154 odst. 4. Toho by se mohl domáhat pouze tehdy, pokud by správce daně vracel přeplatky výlučně k tomuto poslednímu dni. Pokud by byla omezena pravomoc správce daně podat žádost pro převedení přeplatku na osobní daňový účet spravovaný v jeho působnosti k jinému správci daně, nebylo by možno tohoto postupu využít ohledně přeplatků, o jejichž vrácení daňový subjekt nežádá a nechává přeplatek ležet jako zálohu na další období, což by bylo jak ke správě daní tak zejména k daňovým subjektům nepřívětivé, neboť by daňovému subjektu vznikl zbytečný úrok z prodlení. K žádosti správce daně připojí výkaz nedoplatků daňového subjektu, které mají být přeplatkem uhrazeny. S pokračující automatizací výkonu správy daní bude většinou požadavek uplatněn prostřednictvím informačních systémů, pak stačí předložit výkaz nedoplatků dodatečně do 30 dnů od uplatnění požadavku na úhradu nedoplatků opět prostřednictvím těchto systémů. Je otázkou, zda se musí jednat jak zákon praví o propojené systémy, či postačuje pouze možnost připojení se elektronicky ad hoc. Žádosti se vyhová i v případě, že přeplatek vznikne do 30 dnů ode dne vyžádání. Tedy správce daně tuto žádost eviduje a sleduje případný vznik přeplatku. Pokud správce daně obdrží více žádostí, vyřídí je v pořadí, v jakém mu byly doručeny. Vznikne-li v době vyřizování žádosti jiného správce daně nedoplatek na osobních daňových účtech toho daňového subjektu, jehož se žádost týká, správce daně přednostně uhradí tento nedoplatek, který je u něj evidován.

Při převodu přeplatku na nedoplatek se uplatní princip pořadí plateb podle § 152.

Neexistuje-li tedy nedoplatek, na který by měl být přeplatek převeden, a to ani na základě žádosti jiného správce daně, stává se přeplatek **vratitelným přeplatkem** a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém přeplatek vznikl.

O převedení přeplatku mezi osobními daňovými účty daňového subjektu nebo jinému správci daně k úhradě nedoplatku téhož daňového subjektu, jej správce daně vyrozumí, pokud výše přeplatku činila více než 1 000 Kč. Úhrada nedoplatku převodem přeplatku je provedena ke dni, který následuje po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku, v ostatních případech ke dni vzniku nedoplatku. Je zřejmé, že ten den, kdy vznikne přeplatek, je s tímto datem evidován na původním osobním daňovém účtu a k převodu může dojít tedy až s datem následujícím.

Pokud tedy zůstal vratitelný přeplatek ležet na původním osobním daňovém účtu, neboť nebylo nedoplatku, který by jím mohl být uhrazen, vzniká daňovému subjektu oprávnění o tuto částku správce daně požádat, popřípadě uplatnit své dispoziční právo a nechat tímto vratitelným přeplatkem uhradit nedoplatek, který má u jiného správce daně, nebo nedoplatek jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně. Je-li tohoto způsobu úhrady využito, považuje se za den úhrady nedoplatku den, kdy došla žádost správci daně. Velmi často lze tento způsob úhrady využít například u manželů, kteří jsou oba osoby samostatně výdělečně činné.

Pokud daňový subjekt o vratitelný přeplatek požádá a vratitelný přeplatek je vyšší než 100 Kč, poukáže jej správce daně v požadované výši do 30 dnů ode dne, kdy mu byla žádost doručena. Žádost může být podána až 60 dnů před vznikem požadované částky vratitelného přeplatku. V tomto případě lhůta počne běžet až dnem, kdy vratitelný přeplatek dosáhne požadované výše. Lze si představit, že toto ustanovení bude vykládáno tak, že pokud do 60 dnů této částky vratitelný přeplatek nedosáhne, bude mu tedy odeslána částka v té době existujícího přeplatku.

Částku nižší nebo rovnou 100 Kč vrátí správce daně jen ve výjimečných případech. Bude jednat např. o situaci, kdy existuje přeplatek 65 Kč na dani z příjmů u osoby, která nepředpokládá, že by v budoucnu ještě mohla být poplatníkem, tím spíš plátcem, této daně. Pro vrácení vratitelného přeplatku registrovaných daňových subjektů stanoví zákon podmínku, že platba bude provedena na bankovní účet uvedený při registraci.

O žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku správce daně současně rozhodne, pokud této žádosti na sto procent nevyhoví. Avšak i tomto případě může být správce daně požádán, aby o tomto vyhovění formálně rozhodl a rozhodnutí doručil. Za den vydání rozhodnutí o žádosti, které bylo v plném rozsahu vyhověno, a současně za den jeho oznámení daňovému subjektu se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky. V ostatních případech, pokud nebude daňový subjekt s rozhodnutím souhlasit, může se v 15denní lhůtě od jeho doručení odvolat.

Za den poukázání vratitelného přeplatku se považuje den, kdy došlo k odepsání platby z účtu správce daně. Vratitelný přeplatek poukazuje správce daně v české měně ve výši, v jaké byl evidován, a to bezhotovostním převodem na účet vedený u poskytovatele platebních služeb nebo poštovním poukazem; v případě bezhotovostního převodu na účet vedený u poskytovatele platebních služeb mimo území států Evropské unie hradí náklady převodu daňový subjekt.

Správce daně stíhá sankční úrok, pokud den odpisu nestihl ve lhůtě podle § 155 odst. 3 nebo ve lhůtě, kterou pro vrácení vratitelného přeplatku bez žádosti stanoví zvláštní daňový zákon. V takovém případě vzniká ve prospěch daňového subjektu ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula ona lhůta, úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně a vydá deklaratorní rozhodnutí bezodkladně po vrácení přeplatku, ke kterému úrok vznikl.

Nepožádá-li daňový subjekt o vrácení vratitelného přeplatku do 6 let od konce roku, ve kterém přeplatek vznikl, přeplatek zaniká a stává se příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně, který o něm evidoval, což znamená např. v případě správy daní finančního úřadu státní rozpočet, v případě správy daní prováděné obcí rozpočet této obce.

11.2. PLATEBNÍ ROVINA

Ne vždy je však úhrada provedena ve správné lhůtě a pak nastupují nejrůznější dílčí řízení při placení daní podle § 134 odst. 3 písm.b). Jedná se

- o **posečkání úhrady daně**, popřípadě rozložení její úhrady na splátky podle § 156 a násl.,
- o **zajištění daně** zajišťovacím příkazem podle § 167 a násl., zástavní právo podle § 170 a násl., o zajištění ručením ze zákona či smluvním závazkem ručitele, popřípadě bankovní zárukou podle § 171 a násl.,
- při **vymáhání daní** zejména o daňovou exekuci, podle § 177 a násl., neboť ostatní způsoby vymáhání jsou součástí řízení občanskoprávních vedených podle občanského soudního řádu, ve kterých je správce daně účastníkem jako oprávněný subjekt a daňový subjekt jako povinný, i tato řízení však probíhají v platební rovině, neboť se jedná o správu placení na jiném principu, než je obvyklé samostatné dílčí řízení vedené správcem daně,
- o **řádné opravné prostředky** proti rozhodnutím vydaným v dílčím řízení vedeném v platební rovině,
- popřípadě o **mimořádné opravné a dozorčí prostředky** proti rozhodnutím vydaným v dílčím řízení vedeném v platební rovině.

11.2.1. Posečkání

K posečkání může dojít jak na základě žádosti, což bude pravidelnější způsob zahájení řízení o posečkání daně, nebo i z moci úřední. Posečkání spočívá v určení pozdějšího termínu k úhradě daně, popřípadě v rozložení úhrady na splátky. Daňový řád v ustanovení § 156 odst. 1 stanoví kritéria, která musí být posuzována při rozhodování o povolení posečkání. Správce daně posuzuje, zda

- neprodlená úhrada by znamenala pro daňový subjekt **vážnou újmu**,
- by nedošlo k **ohrožení výživy** daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných,
- neprodlená úhrada vedla k **zániku podnikání** daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období,
- lze úspěšně daň uhradit, pokud **nebude trváno na vybrání najednou** a ve stanoveném termínu, nebo
- nejsou dány důvody pro **očekávání částečného nebo úplného zániku** povinnosti uhradit daň.

Z uvedených důvodů je zřejmé, že bylo spojeno v nové úpravě posečkání (§ 60 ZSDP) a prominutí nedoplatku (§ 65 ZSDP). Vzhledem k tomu, že při rozhodnutí o prominutí nedoplatku došlo vždy současně i k prominutí penále, posléze úroku z prodlení, tak v § 157 odst. 7 daňového řádu je správci daně dána možnost upustit od předepsání úroku z posečkání, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly

tování interpretačních zásad bude nucen vždy zkoumat, zda jsou dány důvody pro neuplatnění úroku, ovšem úroku z posečkané částky, který podle odstavce 2 tohoto ustanovení činí ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 7 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Po dobu, kdy vzniká tento úrok, nevzniká samozřejmě úrok z prodlení podle § 252 a 253. Bude otázkou, jak se vytvoří praxe k tomuto ustanovení, neboť při prvním pohledu na kritéria posečkání se jeví pravděpodobné, že půjde vždy o důvod, který lze podřadit pod pojem tvrdost. Rozhodnutí o upuštění od předepsání úroku bude také záviset na splnění podmínek posečkání.

Správci daně zákon stanoví pořádkovou třicetidenní lhůtu na rozhodnutí o žádosti o posečkání. Na této lhůtě je poměrně zřetelné, že lhůty, které jsou stanoveny pro správce daně k provedení nějakého úkonu, zejména pro vydání rozhodnutí, mají pouze pořádkový charakter, neboť i po uplynutí lhůty je vhodné, pro daňový subjekt příznivé, pokud správce daně tak učiní. Nelze tedy zpravidla tyto lhůty, které ač postačuje metodické vedení či obvyklá správní praxe, která činí lhůty pro správce daně v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu závazné na úrovni zákonné úpravy, jsou nově zapsané přímo do zákona, spojovat se zánikem pravomoci správce daně k takovému úkonu.

V rozhodnutí, kterým správce daně vyhověl žádosti o posečkání, stanoví současně nové datum splatnosti, či data jednotlivých splátek a jejich výši. Současně může správce daně určit další podmínky posečkání. Klasickým příkladem je neúčinnost posečkání vůči zkoumání podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu, či jiného vratitelného přeplatku. Posečkání lze povolit jak pro futuro, tak i zpětně. Vzhledem k tomu, že se toto rozhodnutí týká splatnosti nedoplatku, musí být počátek posečkání situován nejdříve ke dni následujícímu po dni vzniku nedoplatku s tím, že tak lze učinit i při rozhodování v době, kdy už nedoplatek existuje. Z druhé strany je lhůta, po kterou lze posečkání povolit, omezena pochopitelně ve vazbě na den prekluze platební povinnosti podle § 160.

O vzniku úroku po dobu posečkání vydá správce daně deklaratorní platební výměr bezodkladně po skončení posečkání, a to jak v případě splnění úhrady, tak i v případě, kdy zanikla účinnost rozhodnutí o posečkání, např. při neplnění splátkového kalendáře. V tomto ohledu je daňový řád příznivější pro daňové subjekty, neboť **nesplnění podmínek posečkání nevede k návratu k úroku z prodlení od počátku**, jak tomu bylo v předchozí právní úpravě. Zřejmě z důvodů hospodárnosti se úrok z posečkané částky nepředepíše, nepřesahuje-li 100 Kč. Pokud se však předepíše, tak je **splatný do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru**.

Zmíněný **zánik účinnosti rozhodnutí o posečkání** spojuje zákon jednak s již zmíněným nedodržením jeho podmínek, avšak také v případě zahájení likvidace nebo dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku.

Pokud jsou ustanovení daňového řádu aplikována v **režimu dělené správy**, v případě posečkání se **úrok z posečkané částky neuplatní, stejně tak jako úrok z prodlení** podle § 253 odst. 3. Pokud by bylo vhodné, aby se takový úrok u peněžitého plnění stanoveného podle jiného zákona uplatnil, musel by tento zvláštní zákon buď stanovit zvláštní sazbu, nebo se přihlásit k úroku podle daňového řádu.

11.2.2. Odpis nedoplatku pro nedobytnost

Ve své podstatě se jedná o ustanovení, které lze spojit s evidencí daní podle § 149 až § 151, neboť jiný než evidenční význam nemá. Správce daně při postupu podle § 158 odepíše nedobytný nedoplatek, nebo nedoplatek, jehož vymáhání je spojeno se zvláštními a nepoměrnými obtížemi. Musí však být splněny zákonné podmínky, tzn., jedná se o nedoplatek, který byl bezvysledně vymáhán na daňovém subjektu i na jiných osobách, na nichž mohl být vymáhán, např. na ručitelích, nebo jehož vymáhání by zřejmě nevedlo k výsledku, anebo u něhož je pravděpodobné, že by náklady vymáhání přesáhly jeho výtěžek. Odpis probíhá na základě příkazu správce daně k odpisu nedobytného nedoplatku z osobního daňového účtu, který má formu evidovaného odpisného dokladu, který současně plní úlohu evidovaného předpisného dokladu (poukazu) na účtu nedobytných nedoplatků. Tento nedoplatek trvá dále, pokud neuplynula lhůta pro placení daně a správce povinnost k jeho vymožení nezaniká. Je tedy na správci daně, aby v rámci svých povinností sledoval, zda stále trvají podmínky, za kterých byl nedoplatek odepsán. Pokud tedy daňový subjekt např. zdědí nemovitost, je zde možnost nedoplatek buď přímo podle jeho výše vymoci, nebo alespoň zajistit zástavním právem.

11.2.3. Námitka

Ustanovení § 159 upravuje opravný prostředek speciálně zaměřený na úkony správce daně při placení daní. Tento opravný prostředek lze využít v případě, že tímto úkonem není vydání rozhodnutí, proti kterému se lze

odvolat. Námitku lze uplatnit klasickým podáním podle § 70 a násl. u správce daně, který úkon provedl ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se daňový subjekt, popřípadě jiná osoba zúčastněná na řízení, o úkonu dozvěděla. Náležitosti podání, kterým se uplatňuje námitka proti placení, se posuzují podle ustanovení § 112, které stanoví náležitosti odvolání. Z takového podání musí být tedy zřejmé

- který správce daně předmětný úkon učinil,
- kdo podání činí,
- jak je jednoznačně úkon, proti němuž námitka směřuje, identifikovatelný,
- důvody, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného úkonu,
- důkazní prostředky, kterými lze důvody námitky prokázat,
- jaký výrok rozhodnutí o námitkách je navrhován, tedy požadované změny nebo zrušení, či jiné modifikace úkonu.

Obdobně se postupuje podle citovaného ustanovení i v případě, že návrh má formální vady. V takovém případě vyzve správce daně navrhovatele k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví proto přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů. Reaguje-li navrhovatel ve stanovené lhůtě, kterou lze však prodloužit nebo navrátit v předešlý stav dle ustanovení § 36 a § 37, má se zato, že bylo podání učiněno včas a správně, jinak správce daně řízení o námitce zastaví.

O návrhu na provedení námitkového řízení rozhoduje správce daně, vůči jehož úkonu byla námitka uplatněna. Pokud tento správce daně námitce vyhoví, tak úkon změní nebo zruší nebo zjedná nápravu jiným způsobem. Zde je text zákona poněkud zavádějící, protože předpokládá, že pokud bude námitce vyhověno v plném rozsahu, tak napadený úkon správce daně zruší. Problém by asi nastal, pokud by bylo žádáno o změnu úkonu a tedy plné vyhovění by spočívalo právě v provedení změny.

Pokud správce daně neuzná oprávněnost námitky, tak ji rozhodnutím zamítne, přičemž musí v takovém případě uvést důvody, které ho k zamítnutí námitky vedly.

Pro místní příslušnost v případě, že došlo ke změně kritérií pro její určení, se uplatní § 111 odst. 5, což znamená, že řízení o námitce i v tomto případě provede správce daně, který úkon učinil.

11.2.4. Zajištění

I při správě daní nastávají situace, kdy správce daně musí platbu na daň zajistit. Daňový řád k tomu poskytuje správci daně tyto instituty:

- zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň (zajišťovací příkaz),
- zástavní právo,
- ručení ze zákona,
- ručení na základě smlouvy, včetně ručení bankovní zárukou,
- záloha na daň.

11.2.4.1. ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZ

Zajišťovací příkaz správce daně použije k zajištění daně, pokud má důvodnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Jedná se prakticky o předběžné opatření při správě daní. Rozhodnutím označeným jako zajišťovací příkaz správce daně uloží daňovému subjektu úhradu ve výroku uvedené částky. Tuto částku, pokud se jedná o zajištění dosud nestanovené daně, správce daně buď určí sám podle vlastních pomůcek, nebo pokud nehrozí nebezpečí z prodlení, může požádat daňový subjekt o jistou spolupráci spočívající ve sdělení údajů, které by napomohly správnému odhadu.

Zajišťovanou částku uloží správce daně složit daňovému subjektu do 3 pracovních dnů na depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, například opuštění státu či zašantročení prostředků, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

Proti zajišťovacímu příkazu se může daňový subjekt odvolat. Toto odvolání má zvláštní průběh, neboť ustanovení v § 168 odst. 1 stanoví, že pokud nedojde k vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává ze zákona neúčinným, přičemž neplatí, že by bylo možno podat odvolání u jiného než místně a věcně příslušného správce daně, tedy § 35 odst. 2 se nepoužije. Proti

zajišťovacímu příkazu nelze uplatnit obnovu řízení a to jak ve smyslu opravného prostředku, tedy na návrh daňového subjektu, tak ani jako dozorčí prostředek, tedy nařízením obnovy řízení.

Pokud ještě před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti pominou důvody, pro které byl zajišťovací příkaz vydán, správce daně bezodkladně vydá rozhodnutí, které ukončí účinnost zajišťovacího příkazu. Správce daně může rovněž rozhodnout o změně zajištěné částky, což učiní zejména v případech, kdy zjistí, že byla zajištěna nepřiměřeně vysoká částka. Podle textu ustanovení § 168 odst. 3 musí výrok takového změnového rozhodnutí obsahovat jak změnu částky uvedené v zajišťovacím příkazu, tak současně ukončení účinnosti příkazu původního v rozsahu provedené změny. Vznikl-li v důsledku těchto rozhodnutí vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku, tedy zřejmě ode dne účinnosti rozhodnutí podle § 101 odst. 5 a 6.

V případě zajištění dosud nestanovené daně je odlišně stanovena její splatnost a to ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká ex lege účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, tak správce daně vrátí i takový přeplatek bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.

V případě zajištěné dosud nesplatné daně zaniká zajišťovací příkaz uplynutím dne splatnosti a splatná částka se převede z depozitního účtu jako platba této splatné částky. Případně vzniklý vratitelný přeplatek se opět vrací do 15 dnů bez žádosti.

V situaci, kdy daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem. Toto zástavní právo trvá, to znamená, že zůstává zachováno např. jeho pořadí při zástavě na nemovitosti, v rozsahu, který odpovídá částce daně, která byla posléze stanovena či která se stala splatnou.

Podle § 176 odst. 1 písm. c) může být zajišťovací příkaz i exekučním titulem a tedy na jeho základě může dojít k vymáhání zajišťované částky. Pokud nebyla při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěná částka uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, ke kterému došlo proto, že již byla daň stanovena a stala se splatnou, stejně tak daň, která byla zajištěna z důvodu nesplnění, se stala splatnou, vydá správce daně rozhodnutí, ve kterém stanoví, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky exekučních úkonů provedených na základě zajišťovacího příkazu zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.

11.2.4.2. ZÁSTAVNÍ PRÁVO

Další zajišťovací instrument je zástavní právo. I tento instrument má již jistou historii v novodobé právní úpravě. Primárně byla úprava zástavního práva motivována snahou vybrat co nejvíce daní, a tedy zástavní právo vznikalo ex lege ke dni splatnosti a teprve po jeho aktivaci individuálním rozhodnutím se stanovením částky bylo zpětně zapsáno v příslušných registrech či došlo k převzetí zástavy. Tento systém se udržel pouze do roku 2000, kdy bylo zástavní právo plně podřazeno principům soukromoprávním. Ještě před koncem účinnosti ZSDP bylo zástavní právo částečně dopracováno s účinností pro rok 2010.

Podle současné úpravy může správce daně zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu, ve kterém určí výši daně a předmět zástavy. Učiní tak k zajištění neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud daňový řád nestanoví jinak. Zřejmě by mohl stanovit i jiný daňový zákon jinak, dokonce i nedaňový zákon, avšak to by se zřejmě týkalo jen menšího počtu případů.

Účinky rozhodnutí o zástavním právu, tedy vznik zástavního práva, jsou vázány na doručení tohoto rozhodnutí. Pokud se jedná o zástavu, o níž je veden registr, tak zástavní právo vzniká doručením rozhodnutí orgánu, který vede příslušný registr, do něhož se zástavní práva zapisují, nejčastěji tedy příslušnému katastrálnímu úřadu, který vede katastr nemovitostí.

Zánik zástavního práva zřízeného rozhodnutím správce daně nastává z důvodů stanovených občanským zákoníkem anebo dnem právní moci rozhodnutí správce daně o zrušení zástavního práva. Správce daně má rovněž povinnost vyrozumět daňový subjekt o tom, že zástavní právo zaniklo podle občanského zákoníku.

Správce daně může dokonce rozhodnout o zřízení zástavního práva i k majetku vlastníka, odlišného od daňového subjektu, jehož nedoplatek je zajišťován. Toto oprávnění může správce daně využít, pokud bude mít

k dispozici předchozí písemný souhlas vlastníka s úředně ověřeným podpisem. I tohoto vlastníka správce daně případně vyrozumí o zániku zástavního práva z důvodů stanovených občanským zákoníkem.

Důvody k zániku zástavního práva podle občanského zákoníku jsou zejména zánik nedoplatku a zánik zástavy. Je otázkou, zda by pro správce daně bylo možno složit výši zastavené částky a tím uvolnit např. nemovitost. Z hlediska principů a cíle správy daní by bylo zřejmě nutné toto složení do depozita nahradit přímou úhradou nedoplatku v podstatné výši.

11.2.4.3. RUČENÍ

Pro ručení při správě daní je signifikantní, že zde existuje **povinnost ručení přímo ze zákona**. Tuto povinnost ukládá některým osobám např. § 56 odst. 5 obchodního zákoníku nebo § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, podle kterého ručí při převodu nemovitosti její nabyvatel, tedy osoba, která nadále vlastní majetek, na kterém by berní správa mohla realizovat nezaplacenou daň. Tento specifický instrument prošel poměrně rozsáhlou změnou za předchozí právní úpravy a hledalo se co nejvhodnější vymezení procesních práv ručitele. Rovněž judikatura se v této věci vyjadřovala i obiter dictum poměrně často. Současný stav odpovědí na nejrůznější otázky je tedy zřejmý zejména v ustanovení § 171 a 172. Ručitel má při placení daní procesní postavení daňového subjektu, poté, co mu byla doručena výzva podle § 171 odst. 1, kterou je vyzván k úhradě nedoplatku stanovené daně daňovému subjektu, což je doloženo přílohou kopie platebního výměru. Současně ručiteli stanoví správce daně lhůtu pro splnění této zákonné povinnosti.

Oprávnění správce daně vydat ručiteli výzvu ke splnění ručitelské povinnosti je vázáno na podmínku, že daňový subjekt neuhradil nedoplatek, ačkoliv správce daně vyvinul příslušnou aktivitu k jeho úhradě. To znamená, že v každém případě musel být daňový subjekt o úhradu upomenut. Pokud neuhradil ani poté, tak je správce daně povinen nejprve vymoci nedoplatek na daňovém subjektu. Pouze v případě, že je zřejmé, tedy ze strany správce daně prokazatelné, že jakékoliv vymáhání by nevedlo k úhradě, může správce daně vydat výzvu ručiteli a snažit se o úhradu tímto způsobem. Protože má ručitel procesní postavení daňového subjektu, lze nařídit vymáhání i vůči ručiteli, pokud tento nesplní dobrovolně. Rozhodnutí o úpadku na majetek daňového subjektu není na překážku aktivace ručitelského závazku.

Ručitel se může po obdržení výzvy proti ní odvolat, což má odkladné účinky pro plnění jeho ručitelské povinnosti.

Zákon předpokládá, že správce daně při odvolání ručitele proti povinnosti uhradit nedoplatek na dani, pokud se nejedná jen o důvody jako např., že nedoplatek zanikl úplně, případně částečně, nebo že příjemce výzvy není ručitelem, posoudí podání tak, že jde ve své podstatě o jistý podnět k přezkoumání rozhodnutí či informaci, která může vyvolat doměření daně, a případně z moci úřední změnou stanovenou daň. Pokud k takové změně nemůže dojít, protože již uplynula lhůta pro stanovení daně, a řízení se nalézá pouze v platební rovině, tak správce daně, pokud jsou dány důvody, které by jinak vedly k přezkoumání daně nebo doměření daně, má další pravomoc podle § 171 odst. 5 snížit výši nedoplatku vůči ručiteli, jinými slovy prominout ručiteli určitou výši nedoplatku. Zákon neodpovídá na otázku, zda lze prominout při zjištění dostatečných důvodů celý nedoplatek. Text napovídá záporné odpovědi, ale protože se jedná o uznání skutkových či právních důvodů, není vyloučena ani úplná změna.

Po obdržení výzvy má ručitel oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivosti podle § 52 odst. 2 o informacích podléhajících povinnosti mlčenlivosti, se kterými byl seznámen, což vyplývá mimo jiné i z jeho shodného postavení s daňovým subjektem při placení nedoplatku. Dále ze stejného důvodu je po oznámení výzvy ručitel oprávněn nahlížet do spisu ohledně nedoplatku, za který ručí, v rozsahu nezbytném pro uplatnění opravného prostředku, podání podnětu k použití dozorčího prostředku nebo podnětu k prominutí daně. V předcházejícím období, dokud nebylo ručení aktivováno, má ručitel pouze právo na informaci o výši nedoplatku, za který ručí. Pokud ručitel využije svého práva požádat o posečkání, nelze na něm nedoplatek vymáhat, nic však nebrání zahájení vymáhání vůči daňovému subjektu, pokud se změní jeho majetkové poměry a vymáhání by bylo úspěšné.

Ručiteli nevzniká žádné příslušenství k platební povinnosti, která byla aktivována, avšak nadále vzniká úrok k nedoplatku na dani, popřípadě úrok z posečkání na osobním daňovém účtu daňového subjektu.

Vzhledem k tomu, že i zákonné ručitelství představuje akcesorickou povinnost, jejíž plnění lze uplatnit na tom, za koho bylo plněno, neboť u něj došlo k bezdůvodnému obohacení, je správce daně povinen vydat ručiteli potvrzení o splnění ručitelské povinnosti.

Platba daně, kterou poukáže na výzvu ručitel, se zaeviduje jako úhrada na účtu daňového subjektu proti dani, k jejíž úhradě byl ručitel povinen, bez ohledu na jiná kritéria pro pořadí úhrad. Nelze-li tuto platbu zcela nebo zčásti použít na úhradu uvedeného nedoplatku, neboť byl ke dni platby již zcela nebo zčásti uhrazen, vznikne ručiteli přeplatek ve výši rovnající se částce, která nebyla použita na úhradu nedoplatku. Správce daně v takovém případě převede tento přeplatek na případný nedoplatek na osobním účtu ručitele, na kterém se eviduje o jeho vlastních daňových povinnostech, přičemž ovšem zákon neřeší, zda musí být nedoplatek zjišťován i u správce daně odlišného, od správce daně, který k úhradě ručitele vyzval, např. místně příslušného ručiteli. Nemá-li ručitel nedoplatek, na který lze přeplatek převést, správce daně přeplatek nebo jeho zbývající část ručiteli poukáže bez žádosti do 30 dnů od jeho vzniku. Stejně se postupuje v případě, že dojde k zániku daňové povinnosti, tedy ke zrušení předpisu na straně má dáti na osobním daňovém účtu daňového subjektu, a ručitel poukázal na takovou povinnost platbu.

Zákon rovněž stanoví, že zanikne-li daňový subjekt bez právního nástupce, povinnost ručitele uhradit nedoplatek nezaniká.

Další způsob, kterým lze zajistit daně, je kvazi smluvní ručení, tedy **ručení na dobrovolné bázi**, které vzniká podle § 173 odst. 1 tak, že správce daně je oprávněn rozhodnutím přijmout závazek ručení od třetí osoby, tedy osoby odlišné od daňového subjektu k zajištění daně, kterou tento daňový subjekt neuhradil. Správci daně je ručení nabídnuto písemným prohlášením ručitele s úředně ověřeným podpisem a je na něm, zda o ručení touto osobou rozhodne. Samozřejmě může správce daně využít veškeré pravomoci, které mu zákon přiznává, k prověření majetkových poměrů a platební „morálky“ potenciálního ručitele.

Správce daně může rovněž rozhodnout o přijetí **bankovní záruky** k zajištění dosud neuhrazené daně, a to na základě předloženého písemného prohlášení banky v záruční listině o tom, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku namísto daňového subjektu. Pro úhradu platí obdobně ustanovení upravující placení na základě ručení vzniklého ze zákona.

Zajištěním sui generis jsou v daních obvyklé zálohy. **Zálohy** zajišťují dosud neznámou daň, u které dosud neuplynul den splatnosti. O tom, která daň se bude zálohovat, se rozhoduje při tvorbě zvláštního daňového zákona. Je možno vybrat jedno ze dvou možných řešení.

1. Záloha se platí za splnění určitých podmínek a ve lhůtách stanovených zákonem a ze základu, který rovněž vymezí tento zvláštní daňový zákon. Je nasnadě, že se jedná o plošné stanovení povinnosti, většinou vycházející z údajů relevantních v minulosti. (Závisí-li změna periodicity nebo výše záloh na poslední známé dani, tak platí, že účinnost změny poslední známé daně nastává následující měsíc po právní moci rozhodnutí o stanovení daně.)
2. Druhou možností je zatížit zásadním způsobem berní správu i daňové subjekty a stanovovat zálohy individuálně.

Nejčastěji bývají zálohy stanoveny podle varianty ad 1. A tehdy je dána správci daně možnost zohlednit aktuální situaci daňového subjektu a využít své pravomoci stanovit v odůvodněných případech zálohy nižší, popřípadě povolit výjimku z povinnosti daň zálohovat, a to i za celé zdaňovací období. Jeho pravomoc tedy není dána ke stanovení zálohy vyšší. Nicméně pokud by daňový subjekt zasílal zálohy ve vyšší částce, vznikal by mu tak vratitelný přeplatek. Správce daně rovněž stanoví zálohy daňovému subjektu, kterému nově vznikne povinnost platit daň, která se zálohuje. V takovém případě správce daně stanoví zálohy na základě žádosti tohoto daňového subjektu, nebo z moci úřední s přihlédnutím k očekávané daňové povinnosti. Podle zákona zřejmě žádost nepodává daňový subjekt, který se se vznikem daňové povinnosti registruje k dani, neboť se předpokládá, že údaje potřebné pro stanovení této zálohy budou uvedeny při registraci, zřejmě v registrační přihlášce.

Po skončení zdaňovacího období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, popřípadě vyúčtování (např. při vstupu do likvidace), se uhrazené zálohy na daň započítávají na úhradu splatné daně k poslednímu dni lhůty pro zaplacení daně, což bývá shodné se dnem, ve kterém uplyne lhůta pro podání daňového tvrzení.

11.2.5. Vymáhání

V rámci platební roviny, pokud nedojde k dobrovolné úhradě nedoplatku, je nutné, aby správce daně přistoupil k jeho vymáhání. Jak rychle k tomu dojde, to vyplývá z jednotlivého případu, nicméně právě rychlost vymáhání má zásadní vliv na výši vymožených nedoplatků. Pro daňový subjekt je jistě šetrnější, pokud bude napomáhat správci daně, uplatnit zástavní právo či jinou formu zajištění, v době, kdy se správce daně rozhoduje,

zda nedoplatek zajistit majetkem dlužníka či přistoupit již rovnou k vymáhání. Tento postup je vhodný, zejména předpokládá-li dlužník, že bude schopen v budoucnu nedoplatek uhradit. Jedním z podání je např. žádost o posečkání, a pokud by této žádosti nebylo vyhověno, je jistě vhodné správci daně nabídnout zástavu či ho upozornit na možnost uplatnění zástavního práva. V nové právní úpravě je tato fáze správy daní poměrně dost rozšířena, a to o možnost nabídky smluvního ručení či bankovní záruky.

Pokud se však již správce daně rozhodne nedoplatek vymoci, může tak v souladu s ustanovením § 175 podle okolností učinit

- **daňovou exekucí** provedenou vlastními silami,
- návrhem na **výkon rozhodnutí** soudu,
- návrhem na nařízení **exekuce soudním exekutorem**,
- **přihlášením do veřejné dražby**,
- uplatněním **v insolvenčním řízení**.

I při volbě způsobu vymáhání je správce daně povinen postupovat v souladu s interpretačními zásadami, které jsou ještě speciálně připomenuty ustanovením § 175 odst. 2. Správce daně je tedy povinen mimo jiné zvolit způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku.

Ustanovení § 175 odst. 3 stanoví, že správce daně je při vymáhání nedoplatku příslušný i k jeho vybrání. Tato úprava se týká zejména těch případů, kdy dojde k dělené správě kompetenční na rozhraní mezi dobrovolnou úhradou a vymáháním. Mohlo by se tak stát, že jiný orgán, který je oprávněn k exekuci, není ze zákona určen k dobrovolnému vybírání takového peněžitého plnění, neboť to si provádí sám orgán, který platební povinnost stanovil. Pak by např. při mobiliární exekuci mohla nastat situace, kdy dlužník nabídne úhradu k záchraně věcí, které by odnesl exekutor, ten však, nebyt citovaného ustanovení, by měl pochyby, zda může peníze převzít právě pro nedostatek pravomoci k dobrovolnému výběru.

K tomu, aby bylo možno přistoupit k násilnému odebrání části majetku, musí existovat důvod formálně uvedený v exekučním titulu. Pro vymáhání při správě daní je považován za exekuční titul podle § 176

- **výkaz nedoplatků** sestavený z údajů evidence daní podle § 149 a § 150,
- **vykonatelné rozhodnutí**, kterým je stanoveno peněžité plnění, které bylo vydáno podle daňového řádu nebo jiného procesního předpisu, nebo
- **vykonatelný zajišťovací příkaz** vydaný podle § 167.

Náležitosti výkazu nedoplatků (vykonatelných podle § 153) jsou tyto:

- označení správce daně, který výkaz nedoplatků vydal,
- číslo jednací (spisová značka a pořadové číslo),
- označení daňového subjektu, který neuhradil nedoplatek,
- údaje o jednotlivých nedoplatcích,
- podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby,
- potvrzení o vykonatelnosti,
- den, k němuž je výkaz nedoplatků sestaven.

11.2.5.1. DAŇOVÁ EXEKUCE

Porovnání původní právní úpravy a daňového řádu co do počtu ustanovení naznačuje přílišnou rozsáhlost daňového řádu. Je však třeba konstatovat, že na prostý počet ustanovení měly zásadní vliv dvě okolnosti.

1. Byla použita exaktnější technika členění jednotlivých paragrafů tak, aby jedna otázka či předmět úpravy byl v samostatném ustanovení a nedocházelo k jejich kumulaci do paragrafů o 17 ustanoveních.
2. Došlo k rozsáhlejší samostatné úpravě daňové exekuce, čímž se snížil rozsah přímého použití občanského soudního řádu. Nemohlo však ani při tomto rozšíření dojít k úplnému „odpojení“ od obecné úpravy vymáhání, která je obsažena právě v občanském soudním řádu. Velmi zjednodušeně lze říci, že tato obecná úprava vymáhání obsahuje
 - práva a povinnosti soudců,
 - práva a povinnosti oprávněných,
 - práva a povinnosti poddlužníků,
 - práva a povinnosti dlužníků.

Při subsidiárním použití občanského soudního řádu podle předchozí právní úpravy bylo největším problémem ztotožnit postup správce daně s postupem soudu. Jedná se přece již od ústavního rozdělení moci o orgány s dost odlišným posláním a k tomu jsou i nastaveny procesy jejich výkonu veřejné moci. Naopak poddlužník, pokud má něco vykonat ve vymáhacím řízení jakéhokoliv typu, musí mít nastavena pravidla tak, aby nemusel řešit, který orgán vymáhání provádí. Stejně tak, jsou-li chráněna některá práva dlužníků v obecné poloze, jako např. nezabavitelnost snubního prstenu, není důvod, proč by daňový proces měl úpravu jinou. Proto došlo k přijetí nové úpravy daňové exekuce, která se věnuje především jasnému vymezení postupu správce daně při daňové exekuci a tam, kde není důvod k odchylce od obecných pravidel vymáhání, použije se i nadále subsidiárně občanský soudní řád, což znamená, že se přímo uplatní jeho ustanovení pro výkon rozhodnutí v rámci daňové exekuce.

Poněkud problematický může být výklad textu § 177 odst. 2, podle kterého pravomoci správce daně, jakožto exekučního orgánu, upravuje výlučně tento zákon. I při tomto rozsáhlém převzetí ustanovení pro správce daně do daňové exekuce, existují ustanovení, kde bude muset i správce daně odvodit svoji pravomoc od ustanovení občanského soudního řádu, např. při vynětí některých věcí z exekuce se jedná jednoznačně o negativní omezení pravomoci správce daně.

Na rozdíl od původní úpravy správy daní a od nového správního řádu nepočítá daňový řád s výzvou k úhradě jako posledním varováním před nařízením exekuce v případech, kde nehrozí nebezpečí z prodlení. Správce daně tedy maximálně daňový subjekt upomene o úhradu nedoplatku a následně přistoupí bez dalšího k nařízení daňové exekuce, pokud má kapacitu a zvolí tento způsob vymáhání. Daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení.

Výrok exekučního příkazu obsahuje kromě obecných náležitostí rozhodnutí

- způsob provedení daňové exekuce (srážkou ze mzdy, přikázáním pohledávky z účtu u banky, ...),
- výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována podle exekučního titulu, a případný úrok, který k jistěně bude vznikat v průběhu exekuce, tak, že se zde uvede způsob jeho výpočtu, který se aplikuje až do dne úhrady exekučovaného nedoplatku,
- výši exekučních nákladů za nařízení daňové exekuce a za výkon prodeje,
- odkaz na exekuční titul minimálně s uvedením formy dokladu a čísla jednacního (resp. spisové značky).

Exekuční příkaz se doručuje dlužníkovi, což je daňový subjekt, který neuhradil nedoplatek, a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí, což jsou zejména poddlužníci, např. zaměstnavatel, banka, která vede dlužníkův účet atp. V případě uplatňování nedoplatku na ručiteli je doručováno jemu jako dlužníkovi. Proti exekučnímu příkazu se lze odvolat do 15 dnů ode dne doručení.

Správce daně má pravomoc provést daňovou exekuci těmito způsoby:

- srážkami ze mzdy,
- přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,
- přikázáním jiné peněžité pohledávky,
- postižením jiných majetkových práv,
- prodejem movitých věcí, nebo
- prodejem nemovitostí.

Při porovnání tohoto výčtu se způsoby, které pro výkon rozhodnutí stanoví občanský soudní řád, je zřejmé, že správci daně nebylo přiznáno právo provádět exekuci prodejem podniku, což by bylo skutečně poměrně „velké sousto“ pro berní správu vzhledem ke komplikovanosti tohoto postupu. Pokud se jedná o daňovou exekuci prodejem nemovitostí, tak tento podrobně upravený způsob se využije i při mobiliární exekuci ohledně movité věci, se kterou jsou spojena věcná nebo nájemní práva jiných osob, nebo ohledně movité věci, jejíž ocenění provedené znalcem přesahuje částku 500 000 Kč.

Pokud správce daně nařídí exekuci na nějaký majetek, zejména věc, která je vyloučena z možnosti být předmětem exekuce, zahájí správce daně na návrh dlužníka nebo jiné osoby, které tato věc náleží, řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce, což je analogie excindační žaloby a jí založeného řízení. Pokud si pochybení uvědomí sám správce daně či obdrží nějaký podnět, zahájí řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce z moci úřední. Pokud je nařízena daňová exekuce na majetek, který patří do společného jmění manželů, má manžel dlužníka ohledně tohoto majetku stejné postavení jako dlužník.

O návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce rozhodne správce daně do 30 dnů. Proti rozhodnutí o vyloučení majetku z daňové exekuce se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení. Po dobu řízení o návrhu

na vyloučení majetku z daňové exekuce nelze majetek, který je předmětem návrhu, prodat. Uvedené lhůty jsou rozdílného charakteru. Zatím co po 15 dnech zaniká právo navrhovatele se proti rozhodnutí odvolat, jedná se tedy o lhůtu prekluzivní, tak lhůta správce daně má pouze pořádkový charakter, neboť její nedodržení sice svědčí o jisté míře nezákonnosti postupu, minimálně se jedná o porušení zásady rychlosti, avšak navrhovatel má i 31. den zájem na vyloučení majetku z exekuce a zabránění jeho prodeji – tedy je žádoucí, aby správce daně konal i po uplynutí této pořádkové lhůty.

Velmi významnou změnou je, že zákon přiznává správci daně pravomoc uložit dlužníkovi, aby učinil prohlášení o majetku, a upravuje podrobně tento postup. Za problematické lze považovat zařazení tohoto postupu do daňové exekuce, neboť z logiky věci by tyto informace správce daně potřeboval i před podáním návrhu na výkon rozhodnutí soudu.

Po nařízení daňové exekuce může nastat situace, že jak daňový dlužník, tak správce daně mají důvody k tomu, aby exekuce byla odložena (pozastavena) nebo přímo zrušena. K odložení exekuce, a to i částečnému, dochází zejména v případech, pokud se šetří skutečnosti rozhodné pro zastavení daňové exekuce, vyloučení předmětu exekuce ze soupisu věcí nebo podmínky pro posečkání úhrady nedoplatku. Při rozhodování o odložení správce daně rovněž zvažuje, zda mají zůstat právní účinky již provedených exekučních úkonů zachovány. Nestanoví-li správce daně v rozhodnutí o odložení daňové exekuce jinak, ze zákona jsou účinky zachovány. Pominou-li důvody, které vedly k odkladu daňové exekuce, a nedojde-li k jejímu zastavení, rozhodne správce daně o pokračování v daňové exekuci.

Důvody k zastavení daňové exekuce jsou stanoveny demonstrativně následovně:

- nařízením nebyly splněny zákonné podmínky,
- odpadl důvod, pro který byla daňová exekuce nařízena,
- bylo povoleno posečkání úhrady nedoplatku,
- bylo pravomocně rozhodnuto, že postihuje majetek, k němuž náleží právo nepřipouštějící exekuci, nebo věci nepodléhající exekuci,
- zaniklo právo vymáhat nedoplatek,
- předpokládaný výtěžek nepostačí ani ke krytí exekučních nákladů,
- pokračování v daňové exekuci by bylo spojeno s nepoměrnými obtížemi,
- dlužník, jehož mzda je exekučována, nepobírá nejméně po dobu jednoho roku mzdu alespoň v takové výši, aby z ní mohly být srážky prováděny,
- bylo nařízeno více daňových exekucí a k úhradě vymáhaného nedoplatku postačí pouze některá z nich, nebo
- je tu jiný důvod, pro který nelze v daňové exekuci pokračovat.

Jakmile je nařízena daňová exekuce, vzniká daňovému dlužníkovi další platební povinnost k vyčísleným a předepsaným exekučním nákladům. Exekuční náklady jsou trojího druhu. Jedná se o náklady za nařízení daňové exekuce, o náklady za výkon prodeje a o náhradu hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce, které správce daně zálohuje ze svých rozpočtových prostředků.

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.

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.

Pokud je výtěžek z exekuce vyšší než vymáhaná částka, vznikne dlužníkovi vratitelný přeplatek, který správce daně vrátí i bez žádosti do 15 dnů. Lze tedy usuzovat, že správce daně již tuto převyšující částku nebude zkoumat režimem ustanovení § 154 a násl. Pokud by však postupoval řádně a dlužník měl ještě další nedoplatky, pak místo bezplatného převedení na jejich úhradu by měl spolu s vráceným přeplatkem na tomtéž účtu nařídit daňovou exekuci k vymožení zasílané částky, čímž by daňovému subjektu vznikly další exekuční náklady. Z toho plyne, že ustanovení, které se jeví jako výhodné pro dlužníka, by mohlo být poměrně nevýhodné. Jistě by i zde bylo možno využít přeplatku, na který bude mít dlužník nárok jako platebního prostředku a požádat správce daně, aby nebyl vrácen, ale byl použit na úhradu dalších nedoplatků.

Další podrobnosti k daňové exekuci si vyžadují zejména vzhledem ke své rozsáhlosti samostatný knižní i přednáškový prostor.

11.2.5.2. INSOLVENČNÍ ŘÍZENÍ A SPRÁVA DANÍ

Poměrně bouřlivý vývoj byl v minulosti ohledně vztahu zákona o správě daní a poplatků k zákonu o konkurzu a vyrovnání. Teoretická rovina řešila zejména otázku speciality mezi těmito zákony, judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu se těmito otázkám také velmi často věnovala. S přijetím nového insolvenčního zákona (zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)) došlo k novelizaci předchozí právní úpravy správy daní obdobně, jak je tomu v daňovém řádu. Správce daně je v rámci insolvenčního řízení v postavení věřitele, který uplatňuje své právo oprávněného na úhradu nedoplatku pro příslušný veřejný rozpočet. Problematická na tomto porovnávání obou zákonů byla i rozdílná terminologie, která pro veřejnoprávní platby používá pojmy nedoplatky a přeplatky, tam kde, soukromoprávní terminologie používá závazky a pohledávky, splatné závazky a splatné pohledávky. Daňový řád se snaží o jisté srovnání pojmů již v ustanovení § 153 odst. 2, kde prohlašuje, že nedoplatek hradí daňový subjekt jako svůj daňový dluh, kterému odpovídá na straně příslušného veřejného rozpočtu splatná daňová pohledávka.

Při insolvenčním řízení se daňové pohledávky dělí na pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, a ty jsou označeny jako pohledávky za majetkovou podstatou a ostatní pohledávky, které vznikly před tímto datem. Mezi nimi se ještě liší pohledávky na zajištěné a nezajištěné. Tyto tři typy mají rozdílný způsob uspokojení v rámci insolvenčního řízení.

Z hlediska majetku úpadce, kam náleží i vratitelný přeplatek, se podle aktuální míry poznání a textu zákona považuje za majetek úpadce i vratitelný přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku (tzv. bílá čára). Tento vratitelný přeplatek lze použít pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, a to nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání.

Přeplatek, který vznikne na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou (na druhé straně bílé čáry).

Správa daně se tedy po zahájení insolvenčního řízení ohledně nedoplatků vůči úpadci přesouvá do občanskoprávní roviny a pokračuje v klasické podobě pouze ohledně pohledávek za podstatou, jejichž úhrada je však rovněž ovlivněna probíhajícím insolvenčním řízením. Existuje jediná výjimka, které spočívá v tom, že daňové řízení lze zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat, s výjimkou daňové exekuce, kterou lze nařídit, avšak nelze ji provést, pokud by insolvenční zákon nestanovil jinak.

Projasnění také nastalo ohledně příslušenství a platí, že ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevzniká k daňové pohledávce, která není pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení, a contrario vzniká příslušenství k pohledávce za majetkovou podstatou. Dojde-li k popření pohledávky, předpokládá § 243 odst. 4, že je tento nálezný pro správu daní stejně závazný jako rozhodnutí vydané při správě daní a promítne se do evidence daní.

Dále ustanovení vztahující se k insolvenčnímu řízení určují termíny, ve kterých je povinen úpadce ať sám, či osoba, na kterou přešla procesní práva daňového subjektu, např. správce konkursní podstaty, podat daňová tvrzení.

11.3. LHŮTA PRO PLACENÍ DANĚ

Uplynutím lhůty pro placení podle § 160 definitivně končí daňové řízení podle § 134, neboť pak již nelze ohledně takové daně konat nic ani v rovině nalézací ani v rovině platební, neboť lhůty pro placení daně v nové právní úpravě jsou jednoznačně prekluzivní. Nedoplatek tedy nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty 6 let, která vždy začne běžet dnem splatnosti daně. Jde-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti (např. 15. den po právní moci rozhodnutí o doměření daně podle § 143 odst. 5), začne lhůta pro placení běžet posledním dnem náhradní lhůty splatnosti daně.

Tak jako některé úkony obnovují běh lhůty pro stanovení daně podle § 148, jsou pro lhůtu pro placení daně taxativně stanoveny úkony, které způsobí nový běh této šestileté lhůty.

Účinky **přerušování lhůty** má

- zahájení exekučního řízení podle tohoto nebo jiného zákona,

- zřízení zástavního práva, nebo
- oznámení rozhodnutí o posečkání.

V případě, že jsou činěna některá opatření k tomu, aby byl nedoplatek uhrazen, tak **šestiletá lhůta**, ať už ta původní nebo nová po přerušení, **neběží**. Jedná se o dobu, po kterou běží

- vymáhání daně soudem nebo soudním exekutorem,
- insolvenční řízení nebo dražba ohledně přihlášené daňové pohledávky do insolvenčního řízení nebo do veřejné dražby,
- daňová exekuce srážkami ze mzdy, nebo
- spolupráce na základě dožádání mezinárodní pomoci při vymáhání nedoplatku.

Tuto šestiletou prekluzivní lhůtu lze stále obnovovat až do uplynutí 20 let od počátku běhu první šestileté lhůty. Tento konec je definitivní, avšak s jednou výjimkou, která se uplatní v případě, že je nedoplatek zajištěn zástavním právem, které se zapisuje do příslušného veřejného registru (tedy nemovitost, loď, letadla apod.). V tomto případě definitivně zaniká právo vybrat či vymoci nedoplatek, zaniká právo vybrat a vymáhat nedoplatek uplynutím 30 let po tomto zápisu.