

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Kristýna Šedová

Zajišťovací příkazy

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 24. 11. 2019

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 122 694 znaků včetně mezer.

Kristýna Šedová

V Praze dne

Poděkování

Na tomto místě chci poděkovat mému vedoucímu práce panu JUDr. Romanu Vybíralovi, Ph.D. za věnovaný čas, odborné a velice užitečné rady a sympatický přístup.

Zároveň chci také poděkovat mé rodině za neutuchající podporu při studiu a velkou ohleduplnost při mé přípravě na závěrečné státní zkoušky včetně psaní této diplomové práce.

Obsah

Úvod.....	1
1. Daňový řád a správa daní.....	3
1.1 Základní zásady správy daní.....	5
1.1.1 Zásada legality a zásada přiměřenosti.....	6
1.1.2 Práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní.....	7
1.1.3 Zásada rychlosti řízení a zásada hospodárnosti.....	8
1.1.4 Zásada volného hodnocení důkazů, zásada předvídatelnosti a zásada materiální pravdy, obecné „protizneužívací“ pravidlo.....	9
1.1.5 Zásada neveřejnosti a zásada vyhledávací.....	10
1.2 Daňové řízení a další postupy při správě daní.....	11
1.2.1 Daňové řízení.....	11
1.2.2 Další postupy při správě daní.....	12
1.3 Instituty placení daní.....	13
1.3.1 Posečkání.....	13
1.3.2 Zajištění daní.....	14
1.3.3 Vymáhání daní.....	15
2. Zajišťovací příkaz dle zákonné úpravy.....	17
2.1 Úvodní vymezení dle § 167 DŘ.....	17
2.2 Účinnost a vykonatelnost.....	19
2.3 Procesní následky.....	20
2.4 Zajišťovací příkaz ve světle novely DŘ.....	21
3. Vybrané výkladové problémy týkající se zajišťovacího příkazu.....	23
3.1 Právní povaha zajišťovacího příkazu.....	23
3.1.1 Výklad správních soudů.....	23
3.1.2 Shrnutí autorky.....	24
3.2 Přítomnost odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost daně.....	25
3.2.1 Výklad správních soudů.....	25

3.2.2	Výklad finanční správy	28
3.2.3	Shrnutí autorky	30
3.3	Likvidační povaha zajišťovacího příkazu	31
3.3.1	Výklad správních soudů	31
3.3.2	Shrnutí autorky	32
3.4	Oddělené fáze daňového řízení	33
3.4.1	Výklad správních soudů	33
3.4.2	Shrnutí autorky	33
3.5	Možnost souběhu ručení a zajišťovacího příkazu	34
3.5.1	Výklad správních soudů	34
3.5.2	Výklad finanční správy	34
3.5.3	Shrnutí autorky	35
3.6	Postup po zrušení rozhodnutí o odvolání soudem	35
3.6.1	Výklad správních soudů	35
3.6.2	Výklad finanční správy	36
3.6.3	Shrnutí autorky	37
4.	Soukromoprávní přesah zajišťovacího příkazu	39
4.1	Možnosti obrany proti zajišťovacímu příkazu	39
4.1.1	Rovina řízení o zajištění daně	40
4.1.2	Rovina soudního řízení	41
4.1.3	Rovina exekučního řízení	43
4.2	Působení veřejné ochránčyně práv	45
	Závěr	49
	Seznam zkratk	53
	Seznam použitých zdrojů	54
	Abstrakt	59
	Abstract	60

Úvod

Zajišťovací příkazy se staly v minulých letech velmi diskutovaným tématem ve všech složkách veřejné moci i ve sféře soukromé. Jejich zvýšené použití ze strany Finanční správy České republiky, ke kterému došlo počínaje rokem 2014, vyvolalo negativní reakci především těch daňových subjektů, které byly dotčeny na svých právech dle soudních rozhodnutí nezákonně. Vzhledem ke skutečnosti, že tento institut zasáhl do základních práv zaručených ústavním pořádkem tak invazivně, že v některých případech došlo i k likvidaci ekonomické činnosti podnikajících právnických osob, debata o nutnosti a oprávněnosti zajišťovacího příkazu byla a stále je velmi aktuální.

V první řadě je třeba poznamenat, že zajišťovací příkaz je zákonodárnou mocí upraven dlouhodobě, tedy tento institut nevznikl *ad hoc* z přičinění politické moci, která by usilovala o bezprostřední snahu zajistit nepřiměřený výběr daní jakýmkoli prostředky. Na druhé straně je nesporné, že výkonná moc v podobě správce daně, a to především Finanční správy ČR tento institut začala využívat častěji než v letech dřívějších. Jedním z argumentů může být zavedení kontrolních mechanismů a lepších analýz dat, které nově umožnily lépe odhalit podvodnou činnost. Nicméně i za tohoto předpokladu lze mít pochybnosti, zda použití zajišťovacích příkazů, resp. zajišťovací exekuce s nimi spojené byla ta jediná možná cesta, jak vybrat dosud nesplacnou nebo nestanovenou daň. Tato otázka se stala předmětem mnohých soudních jednání, kterých od roku 2014 do 31. srpna 2019 bylo zahájeno 231, z nichž 104 nebylo k uvedenému dni rozhodnuto.¹ Bránící se daňové subjekty v odvolání a v následných správních žalobách namítaly rozličnou argumentaci opírající se o nesplnění zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu, o absentující zásadu přiměřenosti a mnohé další. Soudní moc nabytá pravomocí kontrolovat správní praxi tak vyvíjející se judikaturou vymeziila zpočátku nejasné okolnosti, za jakých lze k vydání zajišťovacího příkazu přistoupit.

Nejen v návaznosti na soudní rozhodnutí vydalo Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) v souvislosti s vydáváním zajišťovacích příkazů několik metodických pokynů, které mají povahu interních abstraktních aktů, a zavazují tak jednotlivá oddělení a pracovníky finanční správy jako podřízené subjekty GFŘ. Tyto pomůcky mají zabezpečit především sjednocení postupů mezi jednotlivými územními pracovišti a určení odpovědných oddělení a osob. Mimo

¹ Finanční správa ČR. *Statistické údaje o zajišťovacích příkazech ke 31. 8. 2019* [online]. [cit. 15. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>.

to však poskytují jistou formu transparentnosti pro veřejnost, kdy si adresáti mohou ověřit, že je s nimi zacházeno v souladu s právní normou, která je podkladem těchto vnitřních předpisů. Z hlediska postupu správce daně by tak měla být zajištěna zásada rovného zacházení. Otázkou ovšem zůstává, zda jsou respektovány ostatní základní zásady daňového řízení.

Právě tyto jsou proto s důrazem na výklad judikatury předmětem první kapitoly spolu se shrnutím dalších relevantních ustanovení daňového řádu, a to především daňového řízení a institutů placení daní. Na obecnou část správy daní navazuje zákonné vymezení zajišťovacího příkazu včetně procesních souvislostí a připravované novelizace daňového řádu. Předmětem kapitoly třetí je posouzení vybraných výkladových problémů, které bylo třeba řešit v rámci soudních řízení. Z judikatury správních soudů vyplynulo několik závěrů, se kterými se následně musela vypořádat i finanční správa, a proto je snahou autorky práce nejen uvést postoje těchto dvou složek státní moci, ale pokusit se i o jejich shrnutí. Závěrečná kapitola patří především daňovým subjektům a uvádí jednotlivé možnosti jejich obrany v jednotlivých částech řízení, tedy od řízení o zajištění daně, po řízení soudní a exekuční. Zmíněna je i podpůrná funkce veřejného ochránce práv, který svým šetřením rovněž přispěl k objasnění oprávněných postupů správce daně.

Cílem práce je posoudit, zda je zajišťovací příkaz efektivní a oprávněný postup správce daně, nebo dochází k nepřiměřenému zásahu do práv daňových subjektů. Autorka si tak klade otázku, zda je tento institut jediným možným řešením, jak zajistit výběr daně před samotným stanovením nebo samotnou splatností v případě pochybností o její nedobytnosti. Je totiž nepochybné, že příjem veřejných rozpočtů je nutné zabezpečit, nicméně v souvislosti s daněmi, které jsou omezením vlastnického práva, je třeba klást důraz na zásadu přiměřenosti a volit ty nejvhodnější postupy, které co nejméně zatěžují oprávněné zájmy daňových subjektů při současném zajištění cíle správy daní. Právě hledisko zásahu do ústavně zaručených práv je třeba akcentovat především kvůli nejistotě, která doprovází hypotetické odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost daně.

1. Daňový řád a správa daní

Samotná existence jakékoli daně předpokládá veřejnoprávní stanovení daňověprávních povinností a daňověprávních pravomocí, a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“) je s účinností od roku 2011 komplexním a stěžejním právním předpisem daňového práva procesního. Předmětem úpravy daňového řádu je postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.² Dle daňového řádu tak postupuje jakýkoli správní orgán nebo jiný státní orgán, kterému je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní,³ a zároveň se jím řídí osoby zúčastněné na správě daní, ať už při uplatňování svých práv, nebo při vykonávání svých povinností.

Pojem daň lze v právní teorii vyložit v širokém a úzkém smyslu. Pro toto rozlišení je stěžejní definice daně, kdy nauka uvádí tyto charakteristické znaky: jedná se o peněžité plnění, které je příjmem veřejných rozpočtů a nenávratné, nedobrovolné, nesankční a neúčelové povahy. V úzkém i širokém vymezení je nutné tuto definici materiálně splnit, stěžejním rozdílem je formální označení, přičemž aby se jednalo o daň v úzkém pojetí, je nezbytné výslovné označení jako „daň“. Daní v širokém smyslu chápeme kromě daně v úzkém smyslu i další peněžité plnění, která lze zahrnout pod definici daně.

Vedle teoretického vymezení je však třeba poukázat i na znění daňového řádu, který formou legislativní zkratky definuje daň v § 2 odst. 3, jak ilustruje Schéma 1. Po jeho rozboru je možné konstatovat, že se zákonodárce snaží pochytit peněžité plnění s různým formálním označením i peněžité plnění nehledě na jejich pojmenování, která materiální definici daně splňují. Bohužel v rámci tvorby zákonů dochází k rozdílné terminologii obsahově totožných pojmů, a právě proto může docházet k nejasnostem při vymezení pojmu daň a sama nauka se v názorech může rozcházet.

Tato práce chápe daň v dikci daňového řádu, jelikož i přesto, že zajišťovací příkaz je uplatňován zejména u daní v užším smyslu, a to převážně u daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), jeho aplikaci výslovně předpokládají i zákony upravující daně v širším smyslu jako např. zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, a to konkrétním termínem „zajišťovací příkaz“ v § 4 a opisem v § 27.

² Ustanovení § 1 odst. 1 DŘ.

³ Ustanovení § 10 odst. 1 DŘ.

Schéma 1: Daň dle DŘ ve schématu



Zdroj: vlastní zpracování

Ukládat povinnosti daňovým subjektům a omezovat jejich základní práva a svobody je možné jedině v souladu s ústavním pořádkem, a to konkrétně s čl. 4 usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb. (dále jen „Listina“ nebo „LZPS“). Nadto ve vztahu k daním a poplatkům, které lze chápat jako povinnost i omezení, čl. 11 odst. 5 LZPS konkretizuje, že tyto lze ukládat jen na základě zákona. Předpisy daňového práva hmotného upravující jednotlivé daně daňové soustavy v České republice a další předpisy týkající se daní v širokém smyslu tak pro vynutitelnost povinností musí mít formu zákona nebo mít na úrovni zákona alespoň dostatečně podrobně vymezené základní konstrukční prvky daní a poplatků.⁴

V tomto smyslu jsou daně vnímány jako ústavně dovolené omezení vlastnického práva soukromých osob, které jim je garantováno čl. 11 LZPS. Na straně druhé je však nutné poukázat na daně jako na hlavní zdroj příjmů veřejných rozpočtů, z nichž jsou vynakládány výdaje na zajištění veřejného pořádku. Ačkoli jsou daně v úzkém smyslu charakteristické svou nenávratností, neúčelovostí a neekvivalentností,⁵ lze říci, že přerozdělením získaných

⁴ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 82. ISBN 978-80-7552-935-0.

⁵ Tamtéž, s. 150.

prostředků stát zabezpečuje soukromým osobám samotné fungování státu, ústavně zaručená práva a svobody a veřejné statky, čímž tak nepřímou poskytuje protihodnotu zasaženému vlastnickému právu.⁶

Efektivní výběr daní je tak nezbytným úkolem finanční veřejné správy a jeho splnění by měla zajistit rozmanitá daňová soustava spolu s účinným daňovým procesem. Finanční veřejnou správu lze definovat jako tu součást veřejné správy, jež souvisí s veřejnou finanční činností a s veřejnými finančními vztahy, tedy i se vztahy daňovými. Její výkon v oblasti daní je svěřený státu, resp. správním úřadům, či územním samosprávným celkům.⁷ Tvorba soustavy daní je v rukou zákonodárce a vzhledem k politické soutěži tak může docházet k častým změnám jednotlivých daní v úzkém smyslu, které se mohou jevit iracionálně. Ústavní soud se však k ústavnosti daní staví zdrženlivě a nechává v kompetenci zákonodárce rozhodnutí o vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých daní do té míry, do které nemají tzv. rdousící efekt nebo nejsou bezdůvodně diskriminační.⁸ Tuto praxi Ústavní soud udržuje a shrnuje ji v dalším nálezu: „*Jinými slovy, lze konstatovat, že vyměřovaná daň nesmí omezovat vlastnické právo osoby povinné k zaplacení daně takovým způsobem, který by se přičil ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny.*“⁹

Z hlediska procesního přiznává daňový řád správci daně široké spektrum prostředků, které může v rámci své činnosti použít pro správné zjištění, stanovení a zabezpečení úhrady daní. Oproti tomuto veřejnému zájmu je nicméně nutné dbát na ochranu práv daňových subjektů, k čemuž přispívají ústavněprávní a zákonné meze včetně základních právních principů.¹⁰

1.1 Základní zásady správy daní

Pro správu daní je daňovým řádem v § 5 až 9 výslovně zakotveno několik zásad, které jsou charakteru základních předpokladů pro samotnou aplikaci a interpretaci zákona.¹¹ Kromě konkrétně vyjádřených právních principů charakteristických pro daňový proces lze zmínit také důležitost obecných zásad, které se prolínají celým právním řádem (např. princip spravedlnosti či princip právní jistoty), nicméně pro účely této práce je důraz kladen na specifické principy

⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, s. 12.

⁷ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 13-15. ISBN 978-80-7552-935-0.

⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 18. srpna 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03.

⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.

¹⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06.

¹¹ OSINA, Petr. *Teorie práva*. Praha: Leges, 2013, Student, s. 75-77. ISBN 978-80-87576-65-6.

daňového práva, na které je správce daně povinen pamatovat při svém postupu, mimo jiné při vydání zajišťovacího příkazu. Systém zásad je vždy třeba vykládat komplexně s důrazem na jejich poměrování vzhledem k rozdílným a mnohdy konfliktním cílům.

1.1.1 Zásada legality a zásada přiměřenosti

V § 5 odst. 1 DŘ je explicitně vyjádřena zásada zákonnosti vyplývající z čl. 4 LZPS a čl. 11 LZPS, kterou daňový řád kromě postupu správce daně v souladu se zákony¹² rozšiřuje o soulad s jinými právními předpisy. Odstavec 2 vyplývá z ústavně zakotvené zásady enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí (čl. 2, odst. 3 Ústavy; čl. 2, odst. 2 LZPS), kdy správce daně postupuje při své činnosti jedinečně na základě a v rozsahu zákona. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích doplňuje problematiku výkladu daňových zákonů tak, že „*správci daně plyne povinnost vykládat nejednoznačný právní předpis v případě pochybností vůči daňovému subjektu mírněji (in dubio mitius)*.“¹³ Za zmínění stojí rovněž judikatura Ústavního soudu, která poukazuje na nezbytnost vykládat normy práva za použití celého spektra výkladových metod s cílem následovat smysl a účel daného předpisu.¹⁴

S uvedenými principy souvisí zásada přiměřenosti stanovená v § 5 odst. 3 DŘ, jehož znění je následující: „*Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinnosti jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*“ Toto pravidlo je třeba brát v úvahu především při aplikaci správního uvážení, kdy má správce daně na výběr více možností postupu nebo stanovení povinnosti (např. v případě posečkání úhrady daně nebo v případě institutů sankční povahy jako jsou penále).

I zde je na místě doplnit rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, který dospívá k těmto významným závěrům:

- „*Instituty sankční povahy musí kromě principu proporcionality umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby.*“¹⁵

¹² Pojmem zákon se dle znění DŘ rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.

¹³ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 2. srpna 2007, sp. zn. 1 Afs 20/2006-60 navazující na náleží Ústavního soudu ze dne 15. prosince 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

¹⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 17. prosince 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97.

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. února 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005-43.

- „Princip přiměřenosti má chránit pouze před zjevnými excesy správce daně,“¹⁶ které charakterizuje jako postupy nespravedlivé, formální, případně se znaky šikanózního postupu.

Ústavní soud zásadu přiměřenosti zdůraznil ve vybraných nálezech takto:

- Při posuzování návrhu na zrušení ustanovení § 250 DŘ pro nesoulad se zásadou proporcionality při ukládání sankcí, který byl ústavním soudem zamítnut, v rámci přezkumu uvedl: „Nepřípustný je takový zásah do majetku, v důsledku kterého by byla „zničena“ majetková základna pro další podnikatelskou činnost, jinými slovy řečeno, nepřípustné jsou takové pokuty, jež mají likvidační charakter.“¹⁷
- V souvislosti s daňovou kontrolou, kterou ústavní soud generalizoval na veškeré procesní postupy správce daně, je nepřípustné, aby „správce daně opakovaně narušoval autonomní sféru jednotlivce.“¹⁸

1.1.2 Práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní

Procesní práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní by v první řadě měly být rovná, aby bylo zaručeno, že daňové subjekty a třetí osoby nebudou ani zvýhodňovány, ani diskriminovány na úkor faktických rozdílů.¹⁹ Tuto rovnost je nutno chápat v pojetí relativním, nikoliv absolutním, kdy nelze požadovat rovnost každého s každým, „ale pouze požadavek, aby právo jedny od druhých nerozlišovala bezdůvodně.“²⁰ Kromě toho mají být osoby zúčastněné na správě daní správcem daně přiměřeně poučeny o jejich právech a povinnostech a má se jim dostat vstřícného a zdvořilého jednání.

Naproti tomu pro obě strany daňového procesu platí, že jsou povinny vzájemně spolupracovat. V tomto případě však daňový řád dává správci daně širokou diskreci, kdy dle § 57 odst. 1 DŘ jsou povinny poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně nejen orgány veřejné moci a osoby, u nichž lze důvodně předpokládat, že mají relevantní informace, ale i třetí osoby, které získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní. Pod tuto množinu tak může být zahrnuto velké množství subjektů, jako se tomu stalo např. v kauze, kdy byli kontaktováni novomanželé za účelem zjištění, zda poskytovatel svatební hostiny přiznal své tržby v elektronické evidenci

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. května 2015, sp. zn. 4 Afs 48/2015-32.

¹⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 30. června 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14.

¹⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009, sp. zn. II ÚS 703/06.

¹⁹ ONDRÝSEK, Roman. § 6 (Práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní; vstřícnost správce daně). In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: *Daňový řád. Komentář. 3. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

²⁰ LAVICKÝ, Petr. § 6 (Vztahy mezi subjekty a správcem daně). In: BAXA, Josef a kol.: *Daňový řád. Komentář. I. Díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

tržeb.²¹ I zde je však třeba pamatovat na zásadu přiměřenosti a zvážit, zda správce daně potřebné údaje nemohl získat jiným způsobem. V této situaci lze podotknout, že vrchnostenské postavení správce daně a pravomoci, které může vůči daňovým subjektům uplatňovat, nejsou jediným způsobem, jak zajistit zabezpečení úhrady daně. Právě lidský přístup může v určitých případech napomoci k efektivnějšímu výběru daní.

Osoby zúčastněné na správě daní mají v případě nedostatečného naplnění jejich procesních práv k dispozici právo podat stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby nebo proti postupu správce daně.²² Naopak pro vynucení procesní povinnosti může správce daně využít institutu pořádkové pokuty dle § 247 DŘ.

1.1.3 Zásada rychlosti řízení a zásada hospodárnosti

To, že správce daně postupuje bez zbytečných průtahů, je zásadou vycházející z čl. 38 odst. 2 LZPS. Daňový řád nestanoví všechny lhůty pro úkony správce daně výslovně, proto zákon v těchto případech doplňuje Pokyn č. MF-1 o stanovení lhůt při správě daní vydaný Ministerstvem financí.²³ Ačkoli pokyny Ministerstva financí nejsou právním předpisem, v případě, že jejich používáním dojde k vytvoření ustálené správní praxe, je jimi správce daně vázán především z hlediska zachování právní jistoty.²⁴ Nicméně i přesto, že jsou lhůty stanovené a správní praxí ustálené, mohou být ve složitých a odůvodněných případech prodlouženy. Při nedodržení lhůt mohou osoby zúčastněné na správě daní využít institutu ochrany před nečinností dle § 38 DŘ.

Dle § 7 odst. 2 DŘ správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, čímž je zajištěna hospodárnost pro správce daně i osoby zúčastněné na správě daní. Provádět úkony pro různá řízení společně však může být v konfliktu se zásadou neveřejnosti tam, kde jsou teoreticky společná řízení vedena s různými daňovými subjekty.²⁵

²¹ PANCÍŘ, Tomáš, PROKOP, Havel: Umíme reagovat i jinými nástroji než zajišťovacími příkazy, říká šéfka finanční správy Tatjana Richterová [online]. In: *Dvacet minut Radiožurnálu* [rozhlasový pořad]. Český rozhlas Radiožurnál, 2. 5. 2019 [cit. 2. 11. 2019]. Dostupné z: <https://radiozurnal.rozhlas.cz/umime-reagovat-i-jinymi-nastroji-nez-zajistovacimi-prikazy-rika-sefka-financni-7908145>.

²² Ustanovení § 261 odst. 1 DŘ.

²³ Ministerstvo financí. *Pokyn č. MF-1 o stanovení lhůt při správě daní*. Č.j.: MF-96484/2012/904. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF_1.pdf.

²⁴ LAVICKÝ, Petr. § 5 (Zákonnost, zdrženlivost a přiměřenost). In: BAXA, Josef a kol.: *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

²⁵ ONDRÝSEK, Roman. § 7 (Minimalizace průtahů a nákladů). In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

1.1.4 Zásada volného hodnocení důkazů, zásada předvídatelnosti a zásada materiální pravdy, obecné „protizneužívací“ pravidlo

Dle § 8 DŘ postupuje správce daně při dokazování správce daně tak, že nejprve sám či na základě podkladů od daňového subjektu shromáždí důkazy. Ty následně hodnotí jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, přičemž není vázán žádnou hierarchií, a tedy důkazní síla a věrohodnost důkazů je pouze na jeho uvážení. V každém případě je však potřeba použít racionálního a logického postupu, který je náležitě shrnut v odůvodnění. Nejvyšší správní soud svými rozhodnutími v této souvislosti dodává, že správce daně je povinen zhodnotit všechny předložené důkazní prostředky a v případě jejich neprovedení odůvodnit jejich irelevantnost či nadbytečnost.²⁶

Zásada předvídatelnosti vyplývá ze samotné podstaty demokratického státu a právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy),²⁷ kdy i správce daně je povinen dodržovat ustálenou praxi svého rozhodování,²⁸ aby byla pro daňové subjekty zachována důvěra v právo. Odchýlení je možné jedině v případě věcně či právně nesprávného rozhodnutí anebo v situaci, kdy je pro daňový subjekt jiný legitimní závěr více prospěšný.²⁹

Dle znění § 8 odst. 3 DŘ správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Z uvedeného vyplývá, že formální jednání osob zúčastněných na správě daní směřující ke zastření skutečného obsahu je správce daně oprávněn a povinen neakceptovat, kdy však pro dokázání materiální pravdy nese důkazní břemeno.³⁰ Nejvyšší správní soud vykládá s poukázáním na právní teorii právního jednání problém zastřenému skutkovému stavu tak, že se jedná o „*tzv. relativní simulaci (disimulaci), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního jednání zastírají právní jednání jiné. (...) Samotná disimulace obecně přitom není v rozporu s právem a sama o sobě nezpůsobuje neplatnost právního jednání. Zjednodušeně řečeno má tedy platit to, co účastníci chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali.*“³¹

²⁶ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. června 2012, sp. zn. 7 Afs 65/2011-91 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. června 2014, sp. zn. 2 Afs 83/2012-48.

²⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 11. února 2004, sp. zn. Pl. ÚS 31/03.

²⁸ BAXA, Josef. § 8 (Zjišťování skutkového stavu a rozhodování). In: BAXA, Josef a kol.: *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

²⁹ ONDRÝSEK, Roman. § 8 (Hodnocení důkazů). In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

³⁰ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 167. ISBN 978-80-7552-935-0.

³¹ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. dubna 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004-89.

Novela provedená zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, (účinnost od 1. dubna 2019), zařadila mezi výše uvedené zásady nově tzv. obecné protizneužívací pravidlo s cílem postihnout ty případy, které se vyhýbají daňovým povinnostem prostřednictvím mezer v zákoně. Pozitivní úpravě tohoto principu předchází povinnost implementovat směrnici ATAD³² a rovněž dlouholetá aplikační praxe správců daně i soudů, a to včetně ústavní i evropské úrovně. Právě Soudní dvůr Evropské unie vydefinoval rozhodnutím ze dne 12. září 2006 ve věci C-196/04 (Cadbury Schweppes) dvě kritéria, dle kterých dochází ke zneužití práva, a to pokud „(i) hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění, přičemž (ii) by jeho poskytnutí bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito právními předpisy. Tento závěr zmiňuje a přebírá též judikatura Nejvyššího správního soudu, přičemž použitelnost tohoto testu na vnitrostátní úrovni potvrdil i Ústavní soud.“³³

1.1.5 Zásada neveřejnosti a zásada vyhledávací

Zásada neveřejnosti souvisí se zásadou mlčenlivosti, která klade povinnost správci daně i třetím osobám. Cílem těchto principů je zabezpečit, že informace nabyté o daňovém subjektu nebudou použity pro jiný účel než pro správu daní. Povinnost mlčenlivosti doplňují ustanovení § 52 – 56 DŘ včetně prolomení mlčenlivosti správce daně v případech poskytnutí informací na základě § 53 DŘ, např. pro účely trestního řízení státnímu zástupci či soudu, pokud se jedná o trestné činy daňovým řádem taxativně stanovené.

Vyhledávací zásada vyplývá ze samotného účelu správy daní a stanovuje správci daně v § 9 odst. 2 DŘ povinnost i pravomoc zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Jak doplňuje § 92 odst. 2 DŘ, není správce daně vázán jen návrhy daňových subjektů, ale snaží se o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, a to za předpokladu dodržení zásady proporcionality.³⁴ Procesní náležitosti správy daní včetně prostředků správce daně jsou předmětem následující kapitoly.

³² Směrnice Rady (EU) č. 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, ve znění směrnice Rady (EU) č. 2017/952.

³³ Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

³⁴ ONDRÝSEK, Roman. § 9 (Neveřejnost správy daní). In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: *Daňový řád. Komentář. 3. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

1.2 Daňové řízení a další postupy při správě daní

Dle § 1 odst. 2 DŘ je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Za tímto účelem se vedou jednotlivé postupy při správě daní, které jsou dle teorie „*bud' řízením (zákonem upravený postup, jehož cílem je vydat rozhodnutí), nebo jinými postupy (ucelený a zákonem upravený proces, jehož cílem není rozhodnout)*“.³⁵

1.2.1 Daňové řízení

Daňové řízení je vedle dalších řízení vymezených daňovým řádem stěžejní fází daňového procesu. Je vedeno s každým daňovým subjektem a o každé jeho daňové povinnosti odděleně a končí splněním nebo jiným zánikem povinnosti uhradit daň.³⁶ Pojem daňové řízení je třeba vnímat především z formálního hlediska, jelikož vzhledem k tzv. samovyměření daně ne vždy dochází k faktickému řízení vedoucímu k vydání rozhodnutí.³⁷ Daňové řízení se tak jako časově ohraničený úsek skládá z řízení dílčích, a to z řízení nalézacího, z řízení při placení daní a v některých případech dle okolností také z řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích.

Dílčí řízení, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně, je upraveno v § 135-148 DŘ a nazývá se řízení nalézací. To se skládá z řízení vyměřovacího, popř. z řízení doměřovacího a z řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení předešlých. Zahájení nalézacího řízení stojí v první řadě na povinnosti daňového subjektu podat řádné daňové tvrzení. Na základě toho je ve vyměřovacím řízení anebo i z moci úřední stanovena, resp. vyměřena daň. Ta může být změněna a doměřena v rámci doměřovacího řízení na základě dodatečného daňového tvrzení, pokud daňový subjekt zjistí, že její výše má být vyšší nebo nižší. Jakmile daňový subjekt své povinnosti podat řádné či dodatečné daňové tvrzení neplní, může správce daně po výzvě zahájit řízení z moci úřední a vyměřit daň podle pomůcek. Je důležité připomenout, že k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly.³⁸ Závěrem nalézacího řízení je rozhodnutí o stanovení daně, označované jako platební výměr (příp. dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam), které však správce

³⁵ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 168. ISBN 978-80-7552-935-0.

³⁶ Ustanovení § 134 odst. 1 DŘ.

³⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 134 (Účel daňového řízení; dílčí řízení). In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

³⁸ Ustanovení § 143 odst. 3 DŘ.

daně nemusí daňovému subjektu oznamovat, pokud se neodchyluje vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem.

Zabezpečení úhrady daně je předmětem dílčího řízení při placení daní. I v tomto případě je předpokladem splnění povinnosti daňového subjektu zaplatit daň. Pokud se tak nestane, správce daně může ex offio využít řízení o zajištění daně nebo řízení exekuční. Tématu řízení při placení daní se dále věnuje kapitola 1.3.

Posledním dílčím řízením je řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným během již uvedených dvou dílčích řízeních.

1.2.2 Další postupy při správě daní

Zákon umožňuje správci daně provádět další postupy uvedené v Části druhé, Hlavě VI, Dílu 2 DŘ, které mají napomoci správnému zjištění a stanovení daně ať už před zahájením daňového řízení, nebo v jeho průběhu. Konkrétně se jedná o vyhledávací činnost, která je pro daňový subjekt méně zatěžující, o daňovou kontrolu a o postup k odstranění pochybností, jimž by vyhledávací činnost měla ideálně předcházet, jelikož zásah do subjektivních práv daňového subjektu je v případě těchto dvou institutů podstatně větší.³⁹ Právě pro uložení zajišťovacího příkazu jsou tyto postupy podstatné, jelikož během nich správce daně může nabýt odůvodněnou obavu týkající se nedobytnosti daně nebo obtíží s jejím vybráním spojených.

Dle § 78 odst. 1 DŘ vyhledávací činnost spočívá ve vyhledávání důkazních prostředků a daňových subjektů, jakož i ve zjišťování plnění povinností daňových subjektů při správě daní. V rámci vyhledávací činnosti správce daně postupuje dle § 78 odst. 3 DŘ a rovněž dle § 79 DŘ, na základě kterého opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření rozhodných skutečností. Součástí vyhledávací činnosti je i místní šetření spočívající ve vyhledávání důkazních prostředků a v provádění ohledání u osob zúčastněných na správě daní (§ 80 a násl. DŘ). Při místním šetření jsou osoby zúčastněné na správě daní povinny spolupracovat, a to včetně zapůjčení věcí, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, v opačném případě je totiž správce daně může zajistit. Je třeba zmínit, že v rámci vyhledávací činnosti jsou některé základní zásady správy daní uplatněny v omezeném rozsahu, a to např. v situacích, kdy je správce daně oprávněn „vyhledávat důkazní prostředky i bez vědomí daňových subjektů“.⁴⁰

³⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 78 (Vyhledávací činnost). In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: *Daňový řád. Komentář. 3. vydání*. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

⁴⁰ ŽIŠKOVÁ, Marie. § 78 (Vyhledávací činnost). In: BAXA, Josef a kol.: *Daňový řád. Komentář. I. Díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

Daňová kontrola je postup, který je prováděn v rámci daňového řízení za účelem ověření správnosti daně tvrzené daňovým subjektem. Jelikož se jedná o nejzávažší postup, který správce daně uplatní, jsou povinnosti osob zúčastněných na správě daní, vymezené § 86 DŘ, nejširší (např. umožnit jednání s kterýmkoli svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti). Totéž platí pro pravomoci správce daně, který nicméně musí respektovat procesní náležitosti a jasně vymezit předmět a rozsah daňové kontroly, a tento rozsah dodržet. Závěrem daňové kontroly je zpráva obsahující výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení zjištěných důkazů. Vzhledem k tomu, že se jedná o značný zásah do soukromí i do majetkové sféry daňového subjektu a je to jediný prostředek, kterým správce daně může doměřit daň *ex officio*,⁴¹ je daňová kontrola předmětem mnoha soudních sporů.

Jako jakýsi předstupeň daňové kontroly může správce daně využít dle § 89 a násl. DŘ postupu k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti, jestliže je nabyt v souvislosti s podaným daňovým tvrzením nebo jinými písemnostmi. Pokud pochybnosti nejsou odstraněny, správce daně rozhodne o pokračování v dokazování, a to právě prostřednictvím daňové kontroly.

1.3 Instituty placení daní

Zabezpečení úhrady daně je nezbytnou součástí správy daně po jejím správném zjištění a stanovení. Předpokladem pro efektivní výběr daní jsou v § 149-160 DŘ stanovená obecná ustanovení týkající se evidence daní, pořadí úhrady daně v souvislosti s nedoplatky a přeplatky a lhůty pro placení daně. Zákonodárce pamatuje i na práva osob zúčastněných na správě daní, a zakotvuje tak do § 159 DŘ možnost uplatnění námitek proti úkonu správce daně při placení daní. Samotné vybírání daní je vymezeno v § 163-166 DŘ, jejichž obsahem jsou pravidla placení daní co do způsobu úhrady. Jakmile dojde ke nesplnění platební povinnosti ze strany daňového subjektu nebo takové nesplnění hrozí, může správce daně přistoupit k řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, k řízení o zajištění daně nebo k řízení exekučnímu.

1.3.1 Posečkání

Posečkání je institut, kterým na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední správce daně dle svého uvážení povoluje posečkání úhrady daně na určitou dobu, popř. rozložení její

⁴¹ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 250. ISBN 978-80-7400-366-0.

úhrady na splátky. Předpokladem povolení posečkání jsou důvody vymezené v § 156 odst. 1 DŘ (v případě neprodlené úhrady daně, by došlo např. k vážné újmě, ohrožení výživy nebo k zániku podnikání daňového subjektu). Pokud správce daně rozhodne sám nebo na základě žádosti daňového subjektu o posečkání, splatný nedoplatek se stává po dobu posečkání či po dobu splátek nevymahatelným.⁴² Posečkání tak může být považováno za jednu z forem odstraňování tvrdosti zákona vedle možností prominutí daně, jejího příslušenství, penále či úroku z prodlení a z posečkané částky,⁴³ což doplňuje rovněž Nejvyšší správní soud ve svém odůvodnění slovy, že „*užití ustanovení umožňuje výjimku z pravidla, že daň je splatná v zákonem stanovených lhůtách a při jejich nedodržení následuje finanční sankce, jejíž výše plyne přímo ze zákona.*“⁴⁴

1.3.2 Zajištění daní

Správce daně má dle Části třetí, Hlavy V, Dílu 4 DŘ k dispozici několik prostředků k zajištění daně. Zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň je předmětem následujících kapitol. Pro úplnost jsou v rámci této podkapitoly doplněny instrumenty zajišťující daň splacnou a neuhrazenou, kterými jsou instituty zástavního práva, ručení a zajištění daně ručením nebo finanční zárukou. Posledním prostředkem k zajištění daně jsou zálohy, které mají oproti předchozím nástrojům poněkud odlišnou povahu v tom, že zajišťují daň dosud neznámou, nestanovenou a nesplacnou; povinnost k jejich placení je stanovena zákony daňového práva hmotného a svojí povahou jsou zajištěním *ex ante*, které v zásadě odpovídá očekávané budoucí daňové povinnosti.⁴⁵

Rozhodnutím správce daně o zřízení zástavního práva je možné zajistit splacnou daň, kterou daňový subjekt dosud neuhradil. Zástavní právo může být zřízeno nejen k majetku daňového subjektu, ale i vlastníka odlišného od daňového subjektu na základě písemného souhlasu tohoto vlastníka. Podmínky pro zřízení zástavního práva jakož i pro jeho výkon se řídí občanským zákoníkem, pokud daňový řád nestanoví jinak. Tak činí např. v případě okamžiku vzniku zástavního práva, které dle § 170 odst. 4 DŘ vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému subjektu nebo zmiňovanému vlastníkovu majetku, nebo v případě umožnění

⁴² NOVÁKOVÁ, Petra. § 156 (Formy a důvody posečkání). In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: *Daňový řád. Komentář. 3. vydání*. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

⁴³ GONSIOROVÁ, Barbora. Proces odstraňování tvrdostí zákona. *Právní rozhledy*, 10/2017, s. 371.

⁴⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. července 2013, sp. zn. 1 Afs 15/2013-34.

⁴⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 16. března 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04.

výkonu zástavního práva přiměřeně dle ustanovení o provádění daňové exekuce (§ 170a, odst. 2 DŘ).

V případě ručení je „*nedoplatek povinen uhradit ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě.*“⁴⁶ Jedná se tak o zákonnou povinnost třetí osoby, kdy konkrétní rozsah ručení je stanoven zákony nejen daňového práva hmotného (např. § 108a a § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DPHZ“)). Výzvu ručiteli je možné vydat pouze v případě, kdy nedoplatek nebyl uhrazen daňovým subjektem ani po upomenutí, ani po vymáhání (za předpokladu, že není prokazatelně bezvýsledné), nebo kdy bylo vůči daňovému subjektu zahájeno insolvenčního řízení. Ustanovení § 172 DŘ přiznává ručiteli procesní postavení daňového subjektu a další oprávnění bránící jeho postavení (např. nahlížet do spisu ohledně nedoplatku).

Zajištění daně ručením nebo finanční zárukou je nástroj podobný ručení, kdy se ručitelem může stát třetí osoba ze své vůle na základě písemného prohlášení nebo může být neuhrazená daň zajištěna finanční zárukou vystavenou opět písemným prohlášením výstavce. O přijetí ručení nebo finanční záruky však rozhoduje správce daně na základě správního uvážení. Jak uvádí § 173 odst. 2 DŘ, při úhradě nedoplatku zajištěného tímto způsobem se postupuje dle ustanovení pro ručení.

Uplatnění jednotlivých instrumentů závisí v první řadě na skutečnosti, v jaké fázi placení daní se použijí. Jak uvádí Balcar, „*v určitých situacích lze daň zajistit i vícero způsoby zároveň a někdy může správce daně tyto nástroje kombinovat,*“⁴⁷ a to v reálném příkladu ručení spolu se zástavním právem, zajišťovací příkaz se zástavním právem, nicméně nevylučuje ani hypotetickou kombinaci ručení se zajišťovacím příkazem.⁴⁸

1.3.3 Vymáhání daní

Pro účely této práce je vymáhání daní nastíněno v obecné rovině pro zkompletování daňového řízení. Exekuční řízení je nejzazší možností, jak vymoci nesplnění daňové platební povinnosti. Správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení

⁴⁶ Ustanovení § 171 odst. 1 DŘ.

⁴⁷ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. Praha: C. H. Beck, 2017, s 17. ISBN 978-80-7400-682-1.

⁴⁸ Tamtéž, s. 26.

nebo přihlásit jej do veřejné dražby.⁴⁹ Je tak na uvážení správce daně, který nástroj zvolí, přičemž zákonem je mu ukládáno vybrat způsob úměrný náklady výši nedoplatku. Faktory výběru se však odvíjí i od struktury majetku dlužníka a konkrétní situace.⁵⁰ Daňový řád výslovně neupravuje jednotlivé způsoby vymáhání až na výjimku daňové exekuce, kdy však odkazuje i na podpůrnou úpravu občanského soudního řádu.

Daňovou exekuci nařizuje správce daně vydáním exekučního příkazu, což je svou povahou rozhodnutí a je třeba kromě náležitostí dle § 102 odst. 1 DŘ dodržet i další zákonem uvedené předpoklady v § 178 odst. 2. Samotné provedení daňové exekuce je možné způsoby stanovenými v § 178 odst. 5 DŘ.

Exekuční řízení lze zahájit pouze na základě exekučních titulů, které jsou daňovým řádem stanoveny, a jedním z nich je vykonatelný zajišťovací příkaz. Pro situace, kdy se zajištěná daň stala splatnou na základě stanovení daně nebo uplynutí dne splatnosti a účinnost zajišťovacího příkazu zanikla, § 169 DŘ upravuje, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu, čímž je zachována kontinuita exekučního řízení.

⁴⁹ Ustanovení § 175 odst. 1 DŘ.

⁵⁰ ROZEHNAL, Tomáš. § 175 (Způsoby vymáhání). In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: *Daňový řád. Komentář. 3. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

2. Zajišťovací příkaz dle zákonné úpravy

Zákonný vznik samotného institutu zajištění daní je v rámci historie obtížné datovat, nicméně po rešerši předpisů v českém (resp. československém) právním řádu je ve věci zajišťovacího příkazu možné prvně odkázat na znění zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, který derogoval říšský zákon č. 220/1896 ř. z., o osobních daních přímých.

Dle § 284 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, měl vyměřovací úřad pravomoc uložit poplatníkovi písemný a ihned proveditelný příkaz, bylo-li vybrání daně dosud nepředepsané nebo nesplatné ohroženo, za předpokladu, že uvede důvody, kvůli kterým pokládá ono vybrání daně za ohrožené. Z hlediska procesního bylo možné zajišťovací příkaz provést exekucí berní nebo soudní, které mohl poplatník předejít složením hotovosti nebo jiných platebních prostředků tehdejší doby. Ačkoli daňové právní předpisy byly od roku 1927 několikrát měněny, institut zajištění daní zůstal ve velmi obdobné podobě zachován až do současnosti. Je tak zřejmá stálost prostředku zajišťovacího příkazu v českém právním řádu, která trvá přinejmenším bezmála sto let.

V současné době je zajišťovací příkaz upraven v § 167 až 169 DŘ pod titulkem „*Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň*“. Mimo tato ustanovení je třeba věnovat pozornost i paragrafům, které s tímto institutem přímo souvisejí, a to nejen v daňovém řádu, ale i v zákonech upravující daňové právo hmotné.

2.1 Úvodní vymezení dle § 167 DŘ

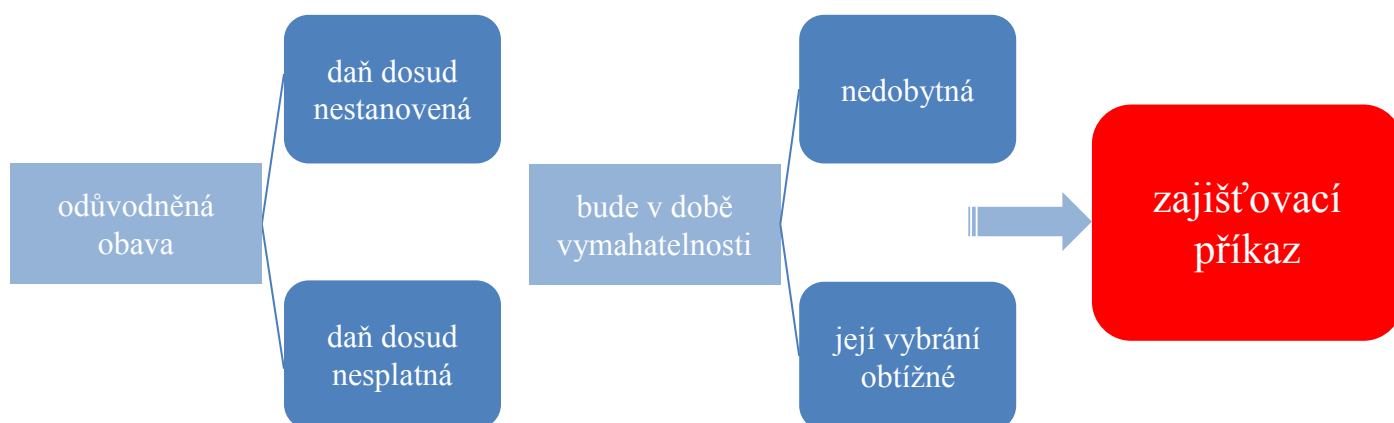
Stěžejní úprava zajišťovacího příkazu uvedená v § 167 DŘ zní v aktuálním znění následovně:

- (1) Je-li odůvodněná obava, 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, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
- (2) Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.
- (3) Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

(4) U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.

V rámci shrnutí paragrafového znění je tedy nutné pro uložení zajišťovacího příkazu naplnit předpoklady stanovené v odst. 1, které lze pro přehlednost zjednodušit uvedeným schématem:

Schéma 2: Zajišťovací příkaz ve schématu



Zdroj: vlastní zpracování

Možnost okamžité vykonatelnosti dle odst. 3 je přípustná pouze v případě, že správce daně usoudí přítomnost hrozícího nebezpečí z prodlení. V poslední řadě při variantě, že daň ještě nebyla stanovena, musí správce daně kromě uvedených podmínek respektovat také citovaný odst. 4. Pro určení výše zajišťované částky tak použije vlastních pomůcek dle § 98 DŘ, kdy touto „pomůckou může být jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a jenž umožní správci daně stanovit (tímto náhradním způsobem) kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti,“⁵¹ stále však platí, že může být ke spolupráci vyzván i daňový subjekt.

Výše uvedené podmínky vydání zajišťovacího příkazu spočívající na správním uvážení je nezbytné náležitě odůvodnit v odůvodnění, které je vedle dalších náležitostí dle § 102 DŘ nezbytnou součástí tohoto rozhodnutí, jak mj. potvrzuje i samotný vzor tiskopisu vydaný

⁵¹ BAXA, Josef. § 98 (Pomůcky a sjednání daně). In: BAXA, Josef a kol.: *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

GFŘ.⁵² Právní povaha zajišťovacího příkazu často označovaného jako rozhodnutí *sui generis* a možné výkladové rozpory vyplývající ze správního uvážení jsou předmětem kapitoly 3.

Dle odst. 2 je daňový subjekt povinen uhradit v příkazu uvedenou částku, a to jedině složením jistoty na depozitní účet správce daně. Okamžik vzniku této povinnosti a následky jejího nesplnění však mohou nastat ve třech odlišných časových momentech, a je tedy nutné zabývat se otázkou účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu.

2.2 Účinnost a vykonatelnost

Ze stěžejních ustanovení daňového řádu v souvislosti se zajišťovacího příkazu vyplývají následující závěry. Vůči příjemci je rozhodnutí účinné okamžikem jeho oznámením.⁵³ Následně rozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena.⁵⁴ Dle zákona tak může dojít k těmto třem situacím:

- a) V případě, že nehrozí nebezpečí z prodlení, může daňový subjekt provést úhradu ve lhůtě tří pracovních dní od jeho oznámení, tedy účinnosti. Zajišťovací příkaz tak bude v případě neuhrazení jistoty vykonatelný čtvrtý pracovní den po jeho oznámení.
- b) Pokud správce daně usoudí, že nebezpečí z prodlení hrozí, je příkaz nejen účinný, ale i vykonatelný okamžikem oznámení.
- c) Nadto je v případě DPH nutné aplikovat speciální ustanovení § 103 DPHZ, které v případě nebezpečí z prodlení zakotvuje účinnost a vykonatelnost zajišťovacího příkazu dokonce okamžikem jeho vydáním, kdy je správce daně povinen pokusit se současně s vydáním daňový subjekt vyrozumět. Tato úprava má vzhledem k povaze *lex specialis* před daňovým řádem přednost.

Ačkoli rozhodnutí nabyde účinnosti a vykonatelnosti, může nastat i jeho neúčinnost, jak vymezuje § 168. Automaticky se tak dle odst. 1 DŘ stane v případě, že správce daně nevydá rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dní od jeho doručení. Rovněž odst. 4 a 5 předpokládá plynulé ukončení účinnosti, a to pokud dojde na časové ose buď ke stanovení daně, nebo k uplynutí dne její splatnosti v závislosti na důvodu vydání zajišťovacího

⁵² Generální finanční ředitelství. *Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů – Příloha č. VI. Č.j.: 7342/11-2310*. Praha: 16. listopadu 2011, rev. 26. července 2016. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/vymahani-dani/vymahani-metodika/metodika/Methodika-realizace-zajistovaciho-prikazu-dle-danoveho-radu-8596>.

⁵³ Ustanovení § 101 odst. 5 DŘ.

⁵⁴ Ustanovení § 103 odst. 2 DŘ.

příkazu. Oproti tomu, dle odst. 3 musí správce daně rozhodnout o ukončení účinnosti v plném rozsahu, jakmile pominou důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, nebo v rozsahu částečném, jsou-li důvody pro snížení původní výše zajištění.

V návaznosti na vykonatelnost je nezbytné poukázat i na další procesní následky, jelikož na základě vykonatelného zajišťovacího příkazu má správce daně pravomoc rozhodnout o zřízení zástavního práva či vydat exekuční příkaz.

2.3 Procesní následky

Ačkoli je zajišťovací příkaz považován za rozhodnutí předběžné, nesplnění povinnosti jím uložené má pro daňový subjekt velmi zásadní důsledky. Zajištění úhrady daně totiž může plynule přejít v její vymáhání ve chvíli, kdy ani nenastala její splatnost, jedná se tak o tzv. zajišťovací exekuci, která na časové lince předchází exekuci uhrazovací, jak vysvětluje GFŘ ve svých metodikách.⁵⁵ Ačkoli zákonodárce toto dvojité označení pojmu exekuce nepoužívá, je pro procesní posloupnost vhodné právě z hlediska toho, že i daň nestanovená či nesplatná může být vymáhána.

Z důvodu naléhavosti navíc může docházet k situacím, kdy povinný ani nemá možnost vyhovět příkazu zajišťovacímu a je přímo podroben příkazu exekučnímu, který je doručován ve stejném okamžiku.⁵⁶ Tento faktor je navíc umocněn v případě zajištění DPH, kdy se daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu může dozvědět až v situaci, kdy již probíhá daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb dle § 190 DŘ,⁵⁷ jelikož správce daně se jej sice pokusil vyrozumět, nicméně nebyl úspěšný a vzhledem k účinnosti a vykonatelnosti nehledě na uvědomění povinného mohl přesto k exekuci přistoupit.

⁵⁵ Generální finanční ředitelství. *Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*. Č.j.: 7342/11-2310. Praha: 16. listopadu 2011, rev. 26. července 2016. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/vymahani-dani/vymahani-metodika/metodika/Methodika-realizace-zajistovaciho-prikazu-dle-danoveho-radu-8596>.

⁵⁶ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 48. ISBN 978-80-7400-682-1.

⁵⁷ Tamtéž, s. 49.

Podobně jako lze přistoupit k vymáhání povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem lze zajistit její výkon zástavním právem. Zákonná úprava zajišťovacího příkazu tak v § 168 odst. 6 DŘ rozšiřuje úpravu obecnou, která je shrnuta v kapitole 1.3.3. Zástavní právo lze tedy zřídit nejen v případě daně neuhrazené, ale i nesplatné nebo nestanovené. Daňový řád zakotvuje kontinuitu obou institutů v situaci, kdy se zajišťovací příkaz stane neúčinným.⁵⁸ Správci daně je tak zajišťovacím příkazem umožněno výběr daně vymoci prostředky, ke kterým by jinak mohl přistoupit až v následné fázi daňového řízení.

2.4 Zajišťovací příkaz ve světle novely DŘ

Návrh novely daňového řádu předložený poslanecké sněmovně 28. srpna 2019, sněmovní tisk č. 580,⁵⁹ se věnuje přímo zajišťovacímu příkazu v několika ustanoveních. V první řadě přidává pátý odstavec § 167 DŘ, který upravuje novou možnost správce daně, a to v případě vykonatelného zajišťovacího příkazu vyzvat daňový subjekt na základě jeho předchozího písemného souhlasu k podání prohlášení o majetku dle § 180 DŘ i bez zahájení daňové exekuce. Účelem prohlášení o majetku je získání úplných a pravdivých informací o majetku daňového subjektu, nicméně nyní ho lze použít jedině za předpokladu, že je již nařízena daňová exekuce, tedy již započal zásah do vlastnického práva.

Novela přináší změkčující ustanovení, které by pro daňové subjekty mělo znamenat menší zásah do ekonomické činnosti, jelikož prohlášení o majetku poskytne správci daně případné ujištění, že daň nebude nedobytná, a navíc tento institut sám o sobě zajišťuje dle § 180 odst. 6 DŘ, že právní jednání týkající se případného převodu majetku (mimo běžnou obchodní činnost, uspokojování základních životních potřeb a správy majetku) je stíženo relativní neúčinností.⁶⁰ Dané ustanovení novely zákona se tak snaží nalézt kompromis, kdy správci daně zůstává v rukou plná možnost aplikace zajišťovacího příkazu, ale vedle toho může přistoupit i k méně závaznějšímu zásahu, který by stále měl zabezpečit budoucí dobytost daně.

Mimo to se novela zabývá i novou úpravou, resp. jejím sjednocením, týkající se vrácení vratitelného přeplatku, který vznikne v důsledku zrušení, změny, zániku účinnosti nebo prohlášení nicotnosti zajišťovacího příkazu (a rozhodnutí o stanovení daně). Nový § 155b DŘ v odst. 4 stanoví, že správce daně vrátí takto vzniklý vratitelný přeplatek daňovému subjektu

⁵⁸ Ustanovení § 168 odst. 6 věta druhá a § 169 DŘ.

⁵⁹ Návrh zákona vč. důvodové zprávy dostupný z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=580&CT1=0>.

⁶⁰ Důvodová zpráva k zákonu, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

bez žádosti do 15 dní dle písm. a) ode dne účinnosti rozhodnutí, které zajišťovací příkaz zrušuje, mění, ukončuje jeho účinnost či prohlašuje jeho nicotnost, nebo dle písm. b) ode dne zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, která nastává automaticky *ex lege* bez rozhodnutí správce daně (jako je tomu např. v § 168 odst. 1 DŘ). Úprava tak částečně přebírá stávající znění uvedené v § 168 a zároveň nově pokrývá případy, u nichž není vrácení přeplatku v současné době zákonem řešeno, i když k němu v některých situacích dochází.

3. Vybrané výkladové problémy týkající se zajišťovacího příkazu

Vzhledem k povaze zajišťovacího příkazu a jeho častější aplikaci v posledních letech bylo započato několik soudních řízení končících u Nejvyššího správního soudu, který svými rozhodnutími přispěl k objasnění několika interpretačních, a především aplikačních problémů, které byly a jsou s tímto institutem spojeny. Důležitost judikatury je zřejmá nejen pro daňové subjekty, ale i pro správce daně, který především z pozice Finanční správy České republiky zapracovává vyjasněné otázky do své správní praxe prostřednictvím metodických pomůcek vydávaných Generálním finančním ředitelstvím. Cílem následující kapitoly je tak posoudit vybrané problematické aspekty zajišťovacího příkazu na základě dostupné judikatury, interních předpisů orgánů finanční správy a dalších materiálů, které mohou k výkladu napomoci.

3.1 Právní povaha zajišťovacího příkazu

3.1.1 Výklad správních soudů

Právní povaha zajišťovacího příkazu byla předmětem soudního rozhodování již za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud nejprve reflektoval ustálenou soudní praxi a klasifikoval zajišťovací příkaz jako úkon předběžné povahy podle § 70 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SŘS“), čímž bylo vyloučeno soudní přezkoumávání. Tento závěr odůvodnil tak, že se jedná pouze o dočasný prostředek, jehož účelem je poskytnout záruku splnění daňové povinnosti, která bude meritorně stanovena teprve v budoucnu. Soud tvrzení stěžovatele, že je tím popřeno ústavně zakotvené právo na soudní přezkum rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod dle čl. 36 odst. 2 LZPS, kdy vlastnické právo daňového subjektu může být zajišťovacím příkazem zasaženo až likvidačně, nezohlednil. Argumentoval tak, že otázka soudního přezkumu stojí na charakteru rozhodnutí, tedy zda se jedná o rozhodnutí předběžné povahy, a není v jeho kompetenci přezkoumávat věcnou stránku, za kterou označil právě možný zásah do ústavně zaručených práv.⁶¹

⁶¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2007, sp. zn. 8 Afs 37/2005-126.

Obecně platí, že ačkoli prozatímní úkony správních orgánů mohou zasahovat do ústavně zaručených práv, hlavním důvodem vyloučení jejich přezkumu je časová úspornost řízení, kdy je prostor pro obranu předpokládán až v rámci soudního řízení proti konečnému meritornímu rozhodnutí. Nejvyšší správní soud pro posouzení kompetenční výluky rozhodnutí předběžné povahy sestavil test tří podmínek (časové, věcné a osobní), dle kterého jsou soudní orgány schopny určit, kdy se o takové rozhodnutí jedná. Z hlediska času je nezbytné, aby na prozatímní rozhodnutí navazovalo rozhodnutí konečné, které věcně dočasné rozhodnutí reflektuje a směřuje vůči stejné osobě.⁶²

V roce 2009 se Nejvyšší správní soud právní povahou zajišťovacího příkazu opakovaně zabýval v rozšířeném senátu, který potvrdil odlišný právní názor a rozhodl, že tento institut nesplňuje podmínky výše uvedeného testu, tedy není rozhodnutím předběžné povahy a není vyloučen ze soudního přezkumu. Své rozhodnutí opírá o nesplnění požadavku časové souvislosti, kdy může být zajištěna daň na budoucí období až tří let, přičemž ve vyměřovacím řízení může dojít i k situacím, kdy konečné rozhodnutí o daňové povinnosti nebude vydáno. Zároveň poukazuje na absenci věcné podmínky, jelikož pokud dojde k vydání rozhodnutí o daňové povinnosti, zajišťovací příkaz, jako předběžný úkon a vztahy jím upravené, nejsou jeho součástí.⁶³

3.1.2 Shrnutí autorky

Právní povaha zajišťovacího příkazu je z hlediska soudní ochrany velmi důležitým aspektem. Ačkoli je tato otázka na časové lince vyřešena několik let, autorka považuje za vhodné zmínit její důležitost především s přihlédnutím k tomu, jaký zásah může zajišťovací příkaz pro daňový subjekt znamenat. Možnost soudního přezkumu je tak nezbytná i přesto, že odvolání nemá odkladný účinek. Vzhledem k tomu, že nalézací řízení může dospět k meritornímu rozhodnutí s velkým časovým odstupem, je žádoucí, aby se daňový subjekt mohl svých subjektivních práv domáhat bezprostředně. Autorka se domnívá, že daňový řád daný závěr judikatury vztahující se ještě k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, formálně reflektuje v ustanovení § 134, ze kterého lze dovodit, že samotné zařazení zajištění daně mezi dílčí řízení při placení daní vyžaduje, aby závěrem řízení došlo k vydání rozhodnutí. Toto právní pravidlo potvrzuje i samotný bod 4 odst. 3 písm. b) uvedeného paragrafu. Přesto lze materiálně vnímat, že zajištění daně je povahy předběžné, které předchází řízení nalézacímu. Proto je příznačné odbornou literaturou používané označení zajišťovacího příkazu jako rozhodnutí *sui generis*.

⁶² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. října 2009, sp. zn. 2 Afs 186/2006-54.

⁶³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, sp.zn. 9 Afs 13/2008-90.

3.2 Přítomnost odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost daně

Vzhledem k neurčitosti pojmu odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost daně je jedním z nejhlavnějších předmětů posuzování zákonnosti a přiměřenosti zajišťovacího příkazu právě tento faktor. Přesvědčení, že daň bude nedobytná a že bude v budoucnu stanovena, by mělo být založeno na relevantních podkladech a v rozhodnutí náležitě odůvodněno. Proto této podmínce věnují velkou pozornost správní soudy při přezkoumávání zákonnosti a správnosti vydaných zajišťovacích příkazů a následně i Generální finanční ředitelství ve svých metodických pomůckách.

3.2.1 Výklad správních soudů

Soudní praxe v rámci přezkumu zajišťovacích příkazů k vyjasnění neurčitého pojmu odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost daně přispěla nejprve rozsudkem z roku 2010, kdy Nejvyšší správní soud označil za nepřípustné logicky i právně, aby správce daně odůvodnil své obavy o budoucí nedobytnost nebo obtížné vybrání daně na základě skutečnosti, že daňový subjekt finančními prostředky nedisponuje v okamžiku vydání zajišťovacího příkazu. Pokud tento argument zazní v odvolání proti zajišťovacímu příkazu, správce daně tak nemůže tvrzení považovat za potvrzení svých obav.⁶⁴

Další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v roce 2014 vykládá povinnost správce daně odůvodnit obavy ve vztahu k dosud nestanovené nebo nesplatné dani se zohledněním konkrétních poměrů daňového subjektu, kdy není možné odůvodněné obavy rámcově vymezit sestavením testu nebo nepřekročitelných mezí. Zároveň uvádí, že „zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než je např. hrozba insolvence či účelový odprodej majetku daňovým subjektem) svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.“⁶⁵

V roce 2016 byla judikatura obohacena o další dva významné rozsudky. Nejprve se Nejvyšší správní soud vyjádřil k otázce odůvodněné obavy nejen ve vztahu k budoucímu problematickému výběru daně, ale i v souvislosti s pravděpodobností, že daň v budoucnu bude stanovena. Ohledně existence daně odkázal i na předchozí judikaturu, která uvádí, že samotné vyměření daně je předmětem nalézacího řízení o stanovení (doměření) daně a nelze tedy po

⁶⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. září 2010, sp. zn. 9 Afs 57/2010-139.

⁶⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2014, sp. zn. 1 As 27/2014-31.

správci daně požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu její stanovení detailně prokazoval. To však neznamená, že by správce daně nebyl povinen „*důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací.*“⁶⁶ Toto tvrzení soud racionálně zdůrazňuje s ohledem na zabránění neomezené libovůli správce daně a na ochranu demokratického právního státu. Pro vydání zajišťovacího příkazu je tak nezbytné naplnit odůvodněné obavy ve vztahu k oběma otázkám – k budoucí existenci i nedobytnosti daně, kdy míry jednotlivých pravděpodobností se mohou vzájemně částečně kompenzovat, tedy pokud je jeden aspekt slabší povahy, druhý musí dosahovat intenzity podstatné.

Dále Nejvyšší správní soud potvrdil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. srpna 2015, který zrušil rozhodnutí o odvolání a vrátil věc Odvolacímu finančnímu ředitelství (dále také „OFŘ“) k dalšímu řízení, kdy odůvodněnou obavu o budoucí dobytost daně nelze automaticky dovozovat ze skutečnosti, že daňový subjekt nemá dostatečné prostředky k uhrazení doměřené daně najednou. V této situaci „*je třeba vážit možnost splátek, posečkání či jiných reálně v úvahu přicházejících institutů,*“⁶⁷ a tedy upřednostnit standardní doměření daně před jejím předběžným zajištěním. Krajský soud se opíral o zásadu přiměřenosti a požadoval po správním orgánu, aby „*zdůvodnil, proč nelze účelu zákona dosáhnout jinými prostředky méně zatěžujícími daňový subjekt.*“⁶⁸ Odvolací finanční ředitelství jako stěžovatel v kasační stížnosti namítalo, že nelze aplikovat změkčující instituty dle § 156 DŘ, které spadají až do fáze exekučního řízení. Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl a vyjádřil se mimo jiné i k této argumentaci stěžovatele, kdy zdůraznil, že „*racionální a zodpovědný správce daně musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů*“.⁶⁹

Nejvyšší správní soud tak výslovně potvrdil, že nelze odůvodněnou obavu o budoucí nedobytnosti předpokládané dosud nesplatné nebo nestanovené daně postavit na skutečnosti, že v daném okamžiku daňový subjekt nedisponuje aktivy k jejímu uhrazení. Zároveň je třeba vyzdvihnout i vyjádření, že pro posouzení důvodných obav je nezbytné přihlídnout

⁶⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. ledna 2016, sp. zn. 4 Afs 22/2015-104.

⁶⁷ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. srpna 2015, sp. zn. 22 Af 8/2015-69.

⁶⁸ Tamtéž.

⁶⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2016, sp. zn. 2 Afs 239/2015-66.

i k minulému chování daňového subjektu, kdy nebylo pochyb o jeho plnění daňových povinností nebo bezproblémové spolupráci při daňové kontrole atd.

Vedle rozsudků, kterými Nejvyšší správní soud kladl větší požadavky na správce daně, je třeba zmínit také ta rozhodnutí, kdy se správce daně na základě kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu dovolal potvrzení, že jeho odůvodněné obavy byly oprávněné. Lze tak poukázat např. na závěr, že snížení základního kapitálu a schválení projektu přeměny odštěpením, kdy je významná část majetku převedena na nástupnickou společnost, může být způsobilé vyvolat pochybnost o budoucí nedobytnosti daně na základě „*neschopnosti [daňového subjektu] disponovat po realizaci projektu odštěpení dostatečnou výší majetku na uspokojení pohledávek z daňového řízení.*“⁷⁰ Nutno podotknout, že projekt přeměny byl schválen a uskutečněn po zahájení daňové kontroly, kdy tedy bylo lze předpokládat doměření daňové povinnosti.

V tomto soudním řízení povinný subjekt vznesl zajímavou námitku, zda musí být zajišťovacími příkazy zajištěna celá částka předpokládané daně nebo jen ta, u které lze důvodně předpokládat, že bude nedobytná. Poukazoval tím především i na argumentaci správce daně, že nepostačuje ručení nástupnickou společností, jelikož ta je dle § 257 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, ručitelem jen do částky ocenění jmění, jež na ni přejde dle projektu přeměny (v daném případě tedy bylo předmětem ručení přibližně 70 % daňové povinnosti). Nejvyšší správní soud se touto námitkou nezabýval pro nepřístupnost dle § 104 odst. 4 SŘS, jelikož ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl.

Pro účely této práce lze částečně poukázat na argumentaci Nejvyššího správního soudu k jiné námitce, že „*ručení je vztahem subsidiárním, což znamená, že správce daně může přistoupit k vymáhání daně po nástupnických společnostech až poté, pokud ji neuhradí sám daňový dlužník, tedy se značným časovým odstupem.*“⁷¹ Nicméně z hlediska cíle správy daní není stěžejní časové hledisko úhrady, ale její samotné zabezpečení, navíc i s odkazem na samotný institut ručení zakotvený v daňovém řádu. Proto se lze v této věci domnívat, že v případě včasného uplatnění námitek by daň byla bývala vskutku do výše ručení bezpečně dobytá a zajišťovací příkazy by bývaly nemusely obstát.

⁷⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. září 2019, sp. zn. 7 Afs 316/2018 – 34.

⁷¹ Tamtéž.

3.2.2 Výklad finanční správy

Ačkoli zákon výslovně nepřisuzuje posuzování této otázky správci daně, lze tak z dikce zákona vyvodit. Dle Organizačního řádu Finanční správy České republiky oblast zajištění daní řídí, koordinuje a metodicky usměrňuje Oddělení daňového procesu, Odbor metodiky a výkonu daní, samotné provádění je svěřeno do působnosti Odboru vymáhacího, který zároveň zajišťuje účast finančního úřadu v soudních a jiných řízeních souvisejících se zajištěním daní.⁷² Metodický pokyn GFŘ u zajištění DPH dle § 103 DPHZ podrobně upravuje personální zabezpečení v rámci procesu vydání příkazu, kdy se předpokládá spolupráce oddělení nepřímých daní s útvarem řízení rizik, který v rámci sběru informací může nejlépe vyvodit odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost daně. Zároveň tato pomůcka určuje osobu odborného garanta, která v konečné fázi rozhoduje o vydání zajišťovacího příkazu na základě dostupných podkladů. Pokud odborný garant s navrhuje oddělením nesouhlasí a odmítá příkaz vydat, konečné slovo přísluší řediteli finančního úřadu.⁷³

Další interní předpis GFŘ v podobě Metodiky realizace zajišťovacího příkazu uvádí demonstrativně škálu konkrétních případů, na základě kterých se lze obávat o nedobytnost nebo obtížné vybrání daně, a to např. neobvyklé obchodní transakce za nápadně nevýhodných podmínek pro daňový subjekt či bez náležitého protiplnění; platby vysokých záloh za zboží či služby bez jejich vyúčtování; odpočty DPH za několik zdaňovacích období převyšují daňovou povinnost; účelové odčerpávání finančních prostředků (např. časté půjčky mezi spřízněnými osobami).⁷⁴

⁷² Generální finanční ředitelství. *Organizační řád Finanční správy České republiky*. Č.j. 41392/15/7400-00180 ve znění pozdějších změn. Praha: 23. června 2015. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/OR_FS_UZ_D9.pdf.

⁷³ Generální finanční ředitelství. *Metodický pokyn – Organizační zabezpečení postupu při zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty*. Č.j.: 28546/15/7100-40124-709095. Praha: 28. července 2015. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Met_pokyn_k_org_zabezpeceni_postupu.pdf.

⁷⁴ Generální finanční ředitelství. *Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*. Č.j.: 7342/11-2310. Praha: 16. listopadu 2011, rev. 26. července 2016. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/vymahani-dani/vymahani-metodika/metodika/Methodika-realizace-zajistovaciho-prikazu-dle-danoveho-radu-8596>.

Vedle určení daných podezřelých situací je v rámci odůvodnění rovněž nezbytné sestavit majetkovou analýzu daňového subjektu, která se dle dalšího metodického pokynu sestává mimo jiné z těchto informací:⁷⁵

- aktuální údaje o majetku ze seznamů a rejstříků, které jsou správci daně dostupné;
- aktuální údaje zjištěné z bankovních účtů (stav finančních prostředků, pohyby na účtech);
- finanční analýza z dostupných účetních evidencí a záznamů;
- úvaha o generování zisků vč. možného vzniku finančních zdrojů pro úhradu budoucí daňové povinnosti;
- informace o případném zbavování se majetku;
- porovnání hodnoty zjištěného majetku a dluhů daňového subjektu s výší nesplatné nebo předpokládané v budoucnu stanovené daně.

Vzhledem k důrazu správních soudů na odůvodnění, jsou metodiky v případě obav o budoucí nedobytnost daně konkrétní a důkladné. Ze strany správce daně je tak předpokládáno prověření sebraných informací několika organizačními články finančních úřadů, které by měly potvrdit, že vydání zajišťovacího příkazu je z hlediska zásad přiměřené a pro výběr daní nezbytné. Tak metodiky působí alespoň navenek, nicméně Balcar uvádějící vlastní zkušenost ze svého působení na finančním úřadu zmiňuje, že jednotlivá oddělení, které se na finálním rozhodnutí podílejí, mnohdy pouze odděleně kontrolují část spadající do jejich kompetence, aniž by byl zajišťovací příkaz posouzen komplexně z hlediska odůvodněnosti obav.⁷⁶

Vedle zmíněných metodik lze poukázat i na méně formální, ale materiálně velmi obsažné vyjádření současné generální ředitelky finanční správy Tatjany Richterové, která se ve vztahu k zajišťovacím příkazům vyjádřila v rozhovoru pro Český rozhlas v květnu 2019. Dle jejich slov, finanční správa má v současné době díky judikatuře správních soudů jasně vymezené hranice, kdy je použití zajišťovacího příkazu možné a přijatelné. Jedná se o případy, kdy finanční správa „*má opravdu prokazatelně identifikovaný daňový podvod nebo opravdu*

⁷⁵ Generální finanční ředitelství. *Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkaz.* Č.j.: 87133/17/7700-30133-711377. Praha: 31. října 2017. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/d/87133_17_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP.pdf.

⁷⁶ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu.* Praha: C. H. Beck, 2017, s. 7. ISBN 978-80-7400-682-1.

*prokazatelnou obavu o tom, že daň bude obtížně vybíratelná až v momentě, kdy ji vyměří.*⁷⁷

Finanční správa se tak snaží k vydávání zajišťovacího příkazu přistoupit až v momentech, kdy mají detailně prověřenou činnost daňového subjektu, na niž navazuje řádné zdůvodnění, že opravdu neexistuje jiná možnost, jak výběr daně zajistit.

3.2.3 Shrnutí autorky

Problematika odůvodněné obavy, která formálně souvisí především v náležitém odůvodnění zajišťovacího příkazu, se vyvíjí především dle názorů správního soudnictví. Dle názoru autorky je z hlediska dělby moci správné, že užití pravomocí výkonou složkou státu, správcem daně, je pod dohledem soudní moci, která usměrňuje možné excesy při užití zajišťovacích příkazů. Vzhledem k závažnosti zásahu do vlastnického práva autorka považuje za velice důležité, aby tomuto invazivnímu prostředku předcházela pečlivá analýza daňového subjektu, identifikace rizikových faktorů, a především nezpochybnitelná důvodnost použití tohoto postupu.

Jelikož každý případ je individuální a vstupují do něho odlišné parametry, které mohou vzbuzovat obavu nedobytnosti daně, rozsudky soudů přicházejí postupně s požadavky, jež společně směřují ke komplexnímu rozřešení otázky přítomnosti odůvodněné obavy. Možnost stanovení testu, který by správci daně i soudům vytyčil jasnou hranici pro vydání zajišťovacího příkazu, je v současné době odmítána právě kvůli jedinečnosti případů. Přesto však judikatura správci daně vymezila několik požadavků, které je nutné splnit, aby byl zajišťovací příkaz považován za zákonný. Požadavek náležitého odůvodnění s přesným vymezením skutečností, které vzbuzují obavu, je první nutností. Aby obavy byly způsobilé k vydání zajišťovacího příkazu, je nutné provést důkladnou majetkovou analýzu daňového subjektu, ze které bude vyplývat jednoznačný závěr o budoucím obtížném vybrání daně, např. hrozící insolvence nebo účelné zbavování se majetku.

Jistým zlomem v přístupu správních soudů bylo rozhodnutí, dle kterého je nezbytné, aby vydání zajišťovacího příkazu bylo odůvodněno nejen pravděpodobností o budoucí nedobytnosti daně, ale v případě daně dosud nestanovené i přiměřenou pravděpodobností o jejím stanovení. Tento závěr má zabezpečit, aby nedocházelo ke svévolnému vydávání zajišťovacích příkazů. Na obranu daňových subjektů přispělo i rozhodnutí, dle kterého nedostatek peněžních prostředků pro úhradu všech částek, které byly nakumulovány vícero zajišťovacími příkazy, nemůže

⁷⁷ PANCÍŘ, Tomáš, PROKOP, Havel: Umíme reagovat i jinými nástroji než zajišťovacími příkazy, říká šéfka finanční správy Tatjana Richterová [online]. In: *Dvacet minut Radiožurnálu* [rozhlasový pořad]. Český rozhlas Radiožurnál, 2. 5. 2019 [cit. 13.11.2019]. Dostupné z: <https://radiozurnal.rozhlas.cz/umime-reagovat-i-jinymi-nastroji-nez-zajistovacimi-prikazy-rika-sefka-financi-7908145>.

vyvolat obavu o budoucí nedobytnost, pokud je tu např. možnost rozložit danou sumu do splátek. Jak potvrdila i generální finanční ředitelka, správce daně má tak dnes díky judikatuře správních soudů jasněji vymezené hranice, kdy ještě lze zajišťovací příkaz vydat.

3.3 Likvidační povaha zajišťovacího příkazu

3.3.1 Výklad správních soudů

V rámci soudního přezkumu zajišťovacích příkazů uložených společnosti DC Metalux s.r.o. Nejvyšší správní soud zrušil na základě kasační stížnosti OFŘ rozhodnutí krajského soudu, které ukládalo správci daně provést úvahu nad likvidačním charakterem platební povinnosti po vzoru judikatury Ústavního soudu poplatné rdousícímu efektu sankčních opatření. Krajský soud svoji argumentaci opíral o nesprávnou aplikaci správního uvážení, kdy dle jeho názoru *„správce daně neměl dostatek informací nezbytných k uplatnění diskrečního oprávnění při výpočtu výše zajištění“* a dále, že *„správci daně se totiž nezabývali otázkou, zda je reálné a ekonomicky možné, aby žalobkyně uhradila stanovenou jistotu.“* Toto tvrzení však dle Nejvyššího správního soudu nemá oporu v zákoně a pronesl proto právní větu, že *„správce daně není oprávněn zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu,⁷⁸* s ohledem na logickou úvahu, že ani v případě samotné výše budoucí daně nelze zkoumat zmiňovaný rdousící efekt.

Vedle stanovení částky v zajišťovacím příkazu však byla Nejvyšším správním soudem řešena i otázka dopadu exekučních příkazů vydaných na základě vykonatelného zajišťovacího příkazu, a to v usnesení o vydání předběžného opatření dle § 38 SŘS, kterým uložil finančnímu úřadu, aby se zdržel pokračování v daňové exekuci, dokud nebude pravomocně rozhodnuto o kasační stížnosti. Předně je vhodné zmínit soudem provedenou rekapitulaci neurčitého pojmu vážné újmy na základě dřívějšího rozhodnutí, kdy je třeba tímto spojením *„rozumět zejména takový zásah do právní sféry účastníka (...), který – v případě že by byl v řízení ve věci samé shledán sám o sobě nezákonným či shledán součástí nezákonného komplexnějšího postupu správního orgánu – představuje natolik zásadní narušení této jeho sféry, že po účastníkovi nelze spravedlivě požadovat, aby jej, byť dočasně, snášel.“⁷⁹* Vážnou újmu tak jsou i intenzivní zásahy do vlastnických práv daňového subjektu.

⁷⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. září 2016, sp. zn. 4 Afs 158/2016-27.

⁷⁹ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. května 2006, sp. zn. Na 112/2006-37.

V předmětném usnesení Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „vydání a realizace zajišťovacího příkazu může během mimořádné krátké doby všestranně paralyzovat dosud běžně fungující podnikatelský subjekt a nevratně jej zničit. (...) Uplatňování tak razantního nástroje proto musí podléhat adekvátně přísné a z hledisek časových i věcných vskutku účinné soudní kontrole.“⁸⁰

Použití tohoto ochranného institutu v § 38 SŘS je tak po čas rozhodování soudu na výsost žádané, aby zamezilo likvidaci daňového subjektu, ke které by mohlo dojít ještě před možným rozhodnutím o zrušení zajišťovacího příkazu. Soud však zdůraznil i zájem shodný se správcem daně, aby byl majetek zajištěn pro případ nutné budoucí úhrady, jestliže daňová povinnost bude opravdu stanovena správně.

K likvidační povaze se následně Nejvyšší správní soud souladně vyjádřil i v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015-66, který zdůraznil nenávratné následky v případě, že je zajišťovací příkaz vydán současně spolu s exekučními příkazy a následným nařízením exekuce. V dané věci se jednalo o nařízení prodeje nemovitých věcí, nicméně i ostatní způsoby provedení exekuce představují výrazný zásah do vlastnického práva vedoucí k ochromení ekonomické způsobilosti společnosti pokračovat ve své činnosti a následné zhojení následků po zrušení zajišťovacího příkazu je velmi obtížné. Tento závěr je v rozsudku doplněn i výstižnou tezí, že „účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela.“⁸¹

3.3.2 Shrnutí autorky

Uvedená rozhodnutí se mohou jevit jako rozporná, kdy je nejprve správci daně uloženo likvidační povahu při vydání zajišťovacího příkazu nezohledňovat, a následně je akcentována jako relevantní kritérium. Autorka se domnívá, že je třeba vnímat kontext uložených rozhodnutí, kdy totiž na jedné straně Nejvyšší správní soud mínil usměrnit soudní praxi, aby nedocházelo k rušení zajišťovacích příkazů pro nesprávnost spočívající jen a pouze v nedostatečném správním uvážení, stojícím na neposouzení ekonomických dopadů na daňový subjekt. Vedle toho se však následná rozhodnutí snaží podtrhnout možný likvidační efekt ve vztahu k zásadě přiměřenosti, tedy aby byla šetřena práva daňových subjektů a uplatněno zajištění daně tak, aby bylo dosaženo účelu správy daní v té nejjobecnější rovině, tedy zabezpečení jejich vybrání (což v případě likvidace dané osoby může být nedosažitelné).

⁸⁰ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. října 2016, sp. zn. 2 Afs 108/2016-96.

⁸¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2016, sp. zn. 2 Afs 239/2015-66.

3.4 Oddělené fáze daňového řízení

3.4.1 Výklad správních soudů

Daňové subjekty se v rámci přezkumného řízení před správními soudy rovněž dovolávaly námitek týkajících se samotného stanovení daně jako např. v rozsudku sp. zn. 10 Afs 18/2015-48, kdy byl zajišťovací příkaz vydán vedle souboru skutečností vzbuzující důvodné obavy o nedobytnosti daně i na základě domnělé účasti subjektu v daňovém podvodu.⁸² Obrana daňového subjektu spočívající v tvrzení, že jednal v dobré víře a učinil veškerá opatření, která po něm mohla být spravedlivě požadována, pro předejití účasti na karuselovém řetězci však neobstála.

Judikatura správních soudů dospěla k závěru, že správce daně nemá při zajištění daně povinnost její budoucí stanovení odůvodňovat a provádět dokazování, jelikož tyto správní úkony spadají do fáze nalézací daňového řízení. Pro vydání zajišťovacího příkazu tak není rozhodné, zda je účast daňového subjektu na podvodu vědomá či nikoli, a daň může být zajištěna před jejím potenciálním dodatečným doměřením, ke kterému však po dokazování ve finále nemusí dojít.⁸³

3.4.2 Shrnutí autorky

Z hlediska procesního autorka považuje za správné, že především pro časovou flexibilitu uplatnění zajišťovacího příkazu není nutné provádět dokazování, které by potvrdilo domnělé stanovení daně. Správce daně má v rukou institut, kterým může na základě domněnky o účasti v daňovém podvodu velice rychle jednat. Naproti tomu z důvodu principu právní jistoty lze mít jisté pochybnosti. Daňový subjekt, který jedná v dobré víře, jež není právě kvůli prováděnému dokazování v této fázi podstatná, tak může být postižen zajišťovací daňovou exekucí, aniž by pro to existovala důkazy prokázaná důvodnost. Rozřešením této otázky může být poukázání na míru důležitosti veřejného a soukromého zájmu. Zajistit příjem veřejného rozpočtu je důležitou povinností správce daně, nicméně se zřetelem k postihu jednotlivého subjektivního zájmu, který může vést k likvidaci daňového subjektu, autorka pokládá za vhodné upřednostnit ochranu ústavně zaručených práv, do kterých by mělo být zasaženo ze strany státu až v případě náležitě prověřených a odůvodněných podkladů.

⁸² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, sp. zn. 10 Afs 18/2015-48.

⁸³ Doměřovací řízení v dané věci ke dni 28. října 2019 stále trvá, kdy jsou momentálně Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 30. ledna 2019, sp. zn. 2 Afs 100/2018 – 44, zrušena rozhodnutí finančního úřadu o doměření, jakož i rozsudek krajského soudu, který je potvrzoval.

3.5 Možnost souběhu ručení a zajišťovacího příkazu

3.5.1 Výklad správních soudů

V medializovaném případě společnosti FAU byly dne 20. října 2016 zmíněné právnické osobě vydány zajišťovací příkazy za období květen až říjen roku 2013 s účelem zajistit úhradu DPH, která dosud nebyla stanovena. Společnost podala odvolání a následně správní žalobu s poukázáním na nezákonnost vydání zajišťovacího příkazu, jelikož ve vztahu k totožné daňové povinnosti byla již v dubnu a srpnu roku 2015 vyzvána jako ručitel k zaplacení daňového nedoplatku a tyto výzvy nabyly právní moci a vykonatelnosti 22. září a 13. října 2016, tedy přede dnem vydání zajišťovacích příkazů. Danou situaci správně vystihuje věta žalobkyně, že *„tak byla vedena dvě řízení dvěma finančními úřady mající za cíl vybrání téže daně.“*⁸⁴ Z povahy věci vyplývá, že jakmile již došlo k vyměření daňového nedoplatku, musela být daná daň stanovena. Hlavním argumentem pro zrušení rozhodnutí o odvolání včetně zajišťovacích příkazů krajským soudem nicméně byla ona multiplikace vůči stejné daňové povinnosti.

Odvolací finanční ředitelství proti rozsudku krajského soudu podalo kasační stížnost, ve které argumentoval, že se tyto dva tituly zajištění úhrady daně nevylučují, navíc s premisou, že se společnost FAU s.r.o. vědomě účastnila daňového podvodu, a tedy jí bylo nutné odepřít uplatněný nárok na (nadměrný) odpočet DPH, který měly zajistit vydané příkazy. Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl pro její nedůvodnost a potvrdil rozhodnutí krajského soudu, což v daném případě lze považovat za bezrozporný závěr.

3.5.2 Výklad finanční správy

Finanční správa se proti rozsudku Nejvyššího správního soudu vyjádřila prostřednictvím rozsáhlé tiskové správy, ve které v rámci úvodního odstavce sice uvedla, že respektuje právní závaznost rozhodnutí, nicméně jej v celém textu spíše zpochybňuje. Uvedla např., že *„správce daně byl povinen využít zajišťovací příkaz jakožto invazivnější prostředek, ke kterému je oprávněn přistoupit tehdy, pokud běžné postupy při správě daní nesplní základní cíl sledovaný zákonem, tj. zabezpečení úhrady daní.“*⁸⁵ Dále kladla důraz na prokázanou účast společnosti FAU s.r.o. na daňovém podvodu a nepřímou poukázala na absentující posouzení Nejvyššího správního soudu této otázky jako nesprávné. Stejně tak v případě, kdy poznamenala, že ačkoli

⁸⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2017, sp. zn. 4 AfS 140/2017-54.

⁸⁵ Tiskové oddělení Finanční správy ČR. *Stanovisko Finanční správy k rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci společnosti FAU s.r.o.* In: www.financnisprava.cz [online]. 8. 12. 2016 [cit. 8.11.2018]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2017/stanovisko-financni-spravy-k-rozsudku-8918>.

byla daň stanovená, nebyla splatná, jelikož v případě ručení splatnost nastává 15 dní po nabytí právní moci rozhodnutí (o odvolání).

3.5.3 Shrnutí autorky

Z námitek vyjádřených ve stanovisku autorka vnímá, že Finanční správa ČR si nárokuje aplikaci zajišťovacího příkazu poměrně extenzivně, kdy povinnost k jeho použití vyvozuje, aniž by využila veškeré možné běžné postupy zabezpečující výběr daní. Pro otázku účasti na daňovém podvodu autorka považuje za správné, že se jí Nejvyšší správní soud nezabýval, jelikož je to především záležitost nalézacího řízení. Vedle toho je zajímavá výhrada směřující ke skutečnosti, že daň sice byla stanovená, ale nebyla splatná. Nicméně i zde je možné přiklonit se k názoru vyslovenému judikátem, jelikož splatnost ručitelské výzvy je třeba odlišit od splatnosti daně. Jak uvádí § 171 DŘ, nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, tedy samotná daň byla nejen stanovena, ale již i uplynul den její splatnosti. V této situaci tak dle názoru autorky finanční správa nezákonně formalizovala okamžik splatnosti daně, aby mohla odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu. Závěrem tak lze shrnout, že odůvodnění Nejvyššího správního soudu obstálo ve všech namítaných bodech a autorka jej považuje za správné.

3.6 Postup po zrušení rozhodnutí o odvolání soudem

3.6.1 Výklad správních soudů

Již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015-66 se kromě přítomnosti odůvodněných obav a likvidační povahy zabýval i procesní otázkou, jaké kroky musí správce daně učinit po zrušení rozhodnutí o odvolání v situaci, kdy soud zároveň nezruší zajišťovací příkaz jako rozhodnutí prvního stupně. V návaznosti na rozhodnutí krajského soudu totiž žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti argumentoval, že pokud nedojde ve lhůtě 30 dní od zrušení rozhodnutí o odvolání rozsudkem k novému rozhodnutí o odvolání, vydané zajišťovací příkazy se stávají neúčinnými. Stěžovatel v replice odpověděl, že *„po zrušení odvolacího rozhodnutí soudem je již třicetidenní lhůta zkonsumována a zajišťovací příkaz se stává po právní moci „běžným“ rozhodnutím, kdy již zákon neupravuje potřebu rychlejšího a efektivnějšího přezkumu jeho zákonnosti, (...) a proto dle stěžovatele platí povinnost rozhodnout do šesti měsíců od právní moci rozsudku o zrušení odvolacího rozhodnutí.“*⁸⁶

⁸⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2016, sp. zn. 2 Afs 239/2015-66.

Nejvyšší správní soud danou spornou otázkou o propadné procesní lhůtě vyřešil tak, že pokud byl zajišťovací příkaz v přezkumu posouzen jako nezákonný, je třeba, aby soud zrušil nejen rozhodnutí o odvolání, ale i příkaz samotný. Nestane-li se tak, dopadá povinnost zajišťovací příkazy zrušit v následném řízení na správce daně. Vedle toho doplnil, že nevzniká překážka *rei iudicatae*, pokud je nový zajišťovací příkaz ohledně téže daně postaven na jiných skutkových okolnostech nebo právních závěrech.

Předmětný problém však řešil Nejvyšší správní soud opakovaně v roce 2018, kdy Odvolací finanční ředitelství podalo kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu, který zrušil v dané věci druhé rozhodnutí o odvolání, kterým se OFŘ snažilo napravit vady vytykané prvním zrušujícím rozsudkem. Kasační stížnost postavená na nejednotné soudní praxi Nejvyššího správního soudu i soudů krajských, jakož i nesprávném postupu krajského soudu v konkrétní věci, který v původním rozsudku připouštěl možnost odstranění soudem vytykaných nedostatků v navazujícím odvolacím řízení.

Nejvyšší správní soud se vypořádal s námitkami a provedl náležité objasnění dle stěžovatele rozporných rozsudků, jejichž závěrem bylo důrazné potvrzení, že *„rozpor v žádném případě nelze nalézt v tom, že NSS v závěru některých rozsudků standardně uvede, že věc vrátí žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku, popř. se uvádí, že správní orgány mají zjistit další skutečnosti a v odůvodnění se zabývat dalšími otázkami. Je totiž zřejmé, že po vrácení věci (v případě že nebyl zrušen i zajišťovací příkaz) musí stěžovatel pouze zrušit zajišťovací příkaz, popř. i další navazující rozhodnutí. Pokyn soudu ohledně možného doplnění skutkového stavu, popř. odůvodnění tak lze vztáhnout pouze na případ, kdy se orgány finanční správy rozhodnou vydat nový zajišťovací příkaz.“*⁸⁷

3.6.2 Výklad finanční správy

Výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu ukazují i vyvíjející se přístup Finanční správy ČR. Je třeba vnímat, že prvně zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu byl sice vydán na podzim roku 2016, nicméně do probíhající praxe soudů se aplikace dostávala postupně. Nastávaly tak i další totožné situace, kdy bylo krajským soudem zrušeno pouze rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, a Odvolací finanční ředitelství se snažilo pokračovat v odvolacím řízení a udržet si tak svou silnější procesní pozici.

⁸⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. března 2018, sp. zn. 4 Afs 261/2017-55.

Důkazem toho je na jedné straně argumentace v kasační stížnosti, která předcházela druhému citovanému rozsudku z roku 2018, že názor Nejvyššího správního soudu z roku 2016 byl vyjádřen *obiter dictum*, jelikož by jinak byla popřena přiznaná možnost napravovat případné nedostatky v rozhodnutí prvního stupně. Na straně druhé lze vnímat i reakci tiskového oddělení Finanční správy ČR, které ve snaze bránit její dobrou pověst, vyzdvihuje bezpodmínečné respektování judikatury správních soudů, kdy uvedeným důvodem kasační stížnosti byl pouze zájem na sjednocení nejednoznačné soudní praxe.⁸⁸

V návaznosti na opakované potvrzení názoru Nejvyššího správního soudu tak byl Generálním finančním ředitelstvím v září roku 2018 vydán metodický pokyn, jak má správce daně postupovat v případech, kdy nedojde vedle zrušení rozhodnutí o odvolání k současnému zrušení zajišťovacího příkazu.⁸⁹ Toto interní sdělení již plně respektuje vnímání Nejvyššího správního soudu s důrazem kladeným i na zrušení všech navazujících rozhodnutí, tedy zrušení rozhodnutí o zřízení zástavního práva, resp. vydání rozhodnutí o zastavení daňové exekuce.

3.6.3 Shrnutí autorky

Pro daňové subjekty, které usilují o označení zajišťovacího příkazu v soudním přezkumu za nezákonný, je velmi významný fakt, zda zrušením rozhodnutí o odvolání dojde k dalšímu pokračování v odvolacím řízení nebo k současné neúčinnosti samotného zajišťovacího příkazu. Z pohledu autorky bylo procesní postavení daňových subjektů uvedenou judikaturou posíleno, jelikož správce daně v případě, kdy na vydání zajišťovacího příkazu trvá, může vydat zajišťovací příkaz nový, nicméně musí svou argumentaci postavit na jiných okolnostech. To však může být velmi nelehkým úkolem, kdy ona potřebná důvodnost může být v první řadě uvedenými skutečnostmi vyčerpána.

⁸⁸ Tiskové oddělení Finanční správy ČR. *Finanční správa se ve své praxi vždy řídí zákonnými předpisy a judikaturou*. In: www.financnisprava.cz [online]. 23. 4. 2018 [cit. 4.11.2018]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/nepresnosti-v-mediich/2018/FS-se-ve-sve-praxi-vzdy-ridi-zakonnymi-predpisy-a-judikaturou-9197>.

⁸⁹ Generální finanční ředitelství. *Metodický pokyn k postupu správce daně po zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu soudem*. Č.j.: 69273/18/7700-00130-711462. Praha: 4. září 2018. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/69273-18-EXP-MP-rozhodnuti-o-odvolani-ZajP.pdf>.

Vedle toho se autorka domnívá, že z hlediska právní jistoty, legitimního očekávání a práva na spravedlivý proces je nastavená správní praxe rozumná, kdy s jednotlivými daňovými subjekty by mělo být nejen zacházeno stejně, ale zároveň se pokusit vyvarovat zbytečných průtahů. Sjednocení procesního postupu tak bylo žádoucím krokem Nejvyššího správního soudu a autorka shledává, že přijatelně zvýhodnil slabší procesní stranu, a zároveň ponechal alespoň formálně správci daně prostor pro opakované uplatnění zajištění v oprávněných případech.

4. Soukromoprávní přesah zajišťovacího příkazu

Úprava zajišťovacího příkazu je veřejnoprávní povahy, kdy správci daně jako správnímu orgánu moci výkonné přiznává pravomoc k jeho vydání za účelem zabezpečení naplnění veřejných rozpočtů, pokud jsou splněny zákonné předpoklady. V případech, kdy zajištění daně postihuje subjekty, které se účastní daňového podvodu či vědomě zkracují daň, je takový postup správce daně do jisté míry žádaný. Vedle toho se však mohou objevit situace, kdy je zajišťovací příkaz vydán osobám jednajícím v nejvyšší možné dobré víře. Jak se ukázalo během ukončených soudních řízení, stávalo se tak např. tehdy, kdy nebyla jednoznačně vyjasněná hmotněprávní aplikace odpočtu DPH v případě nakládky zboží v jiném členském státě Evropské unie, ačkoli se jedná především o předmět nalézacího řízení,⁹⁰ nebo za okolností, které dostatečně nepředstavovaly obavy o budoucí nedobytnost.⁹¹

Nehledě na oprávněnosti zajišťovacího příkazu, mohou se osoby snažit docílit jeho zrušení ať už z jakékoli pohnutky. V této souvislosti je vhodné poznamenat, jak uvádí vhodně Procházková, že samotné obraně by měla především předcházet prevence daňových subjektů, kdy např. „jedním ze základních preventivních prostředků v oblasti DPH, (...), je i nastavení kontrolních opatření ve vztahu k obchodním partnerům.“⁹² Pokud daná osoba dbá na tato opatření, k zajištění daně by u ní zpravidla nemělo dojít. Jestliže však k vydání zajišťovacího příkazu dojde, klade si tato kapitola za cíl nastínit, jak se daňové subjekty mohou bránit.

4.1 Možnosti obrany proti zajišťovacímu příkazu

Pro docílení úspěšné obrany proti zajišťovacímu příkazu je nezbytné projít několika fázemi, které se dle jednotlivých řízení vyznačují jistými specifiky. Tak například aby bylo možné domáhat se soudní ochrany, je třeba nejprve vyčerpat všechny řádné opravné prostředky v rámci daňového řízení (§ 68 písm. a) SŘS). Následně během soudního řízení je důležité, uplatnit veškeré známé námítky již v řízení před soudem prvního stupně. Nestane-li se tak, jsou takové důvody v řízení o kasační stížnosti nepřijatelné (§ 104 odst. 4 SŘS). Nejen tyto podstatné náležitosti daných řízení jsou předmětem následujících podkapitol.

⁹⁰ Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2016, sp. zn. 2 Afs 239/2015-66.

⁹¹ Srov. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. srpna 2015, sp. zn. 22 Af 8/2015-69.

⁹² PROCHÁZKOVÁ, Jiřina. Zajišťovací příkazy – saga pokračuje. In: *EPRAVO.CZ – Sbirka zákonů, judikatura, právo* [online]. 8. 1. 2018 [cit. 9. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zajistovaci-prikazy-saga-pokracuje-106874.html>.

4.1.1 Rovina řízení o zajištění daně

Použití opravných a dozorčích prostředků upravuje daňový řád v Části druhé, Hlavě třetí. Ve vztahu k zajišťovacímu příkazu tak lze danou úpravu vyspecifikovat tak, že jej jako rozhodnutí lze přezkoumat na základě řádného opravného prostředku, zpravidla odvolání (§ 108 odst. 1 písm. a) DŘ). Jelikož speciální úprava v § 168 odst. 2 DŘ stanoví, že proti zajišťovacímu příkazu nelze uplatnit obnovu řízení, tento mimořádný opravný prostředek z hlediska daňového subjektu a dozorčí prostředek z hlediska správce daně není možné uplatnit. Z povahy věci se jedná o vyloučení logické, neboť při zjištění nových skutečností nebo důkazů dochází zpravidla k vydání rozhodnutí, které možnou změnu v předmětné části zajišťovacího příkazu reflektuje, a to včetně ukončení jeho účinnosti.

Pro zajišťovací příkaz dle § 109 DŘ platí, že lze odvolání splňující obecné náležitosti (§ 112 DŘ) podat do 30 dnů ode dne jeho doručení u správce daně, který jej vydal. Podstatnými vlastnostmi takového odvolání je jeho nepřipustnost v případě, že směřuje jenom proti odůvodnění, a jeho bezodkladný účinek. V praxi to znamená, že ačkoli se zajišťovací příkaz stává vykonatelným rozhodnou zákonnou skutečností, nenabývá právní moci, tedy materiálně lze ještě rozhodnutí změnit a formálně není ukončené řízení, tedy je přítomna překážka litispendence. Oproti tomu nehledě na právní moc je stěžejní ona vykonatelnost, jejímž okamžikem se zajišťovací příkaz stává exekučním titulem.

Správce daně o odvolání rozhodne sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví, nebo jej postoupí bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem (§ 113 DŘ). Odvolacím orgánem je správce daně nejbližší nadřízený orgánu, který zajišťovací příkaz vydal (§ 114 odst. 1 DŘ), tedy u daní v užším smyslu Odvolací finanční ředitelství nadřízené územně vymezeným finančním úřadům a speciálnímu finančnímu úřadu.

Dle § 114 a násl. DŘ je následný postup takový, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu podaných námitek. Může provádět, případně uložit podřízenému orgánu, dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí a výsledkem odvolacího řízení je buď změna rozhodnutí, jeho zrušení spolu se zastavením řízení nebo potvrzení rozhodnutí spolu se zamítnutím odvolání. V odůvodnění odvolání je třeba se vypořádat se všemi důvody, se kterými odvolatel spojuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Speciální ustanovení § 168 odst. 1 DŘ stanoví, že v případě zajišťovacího příkazu je nutné rozhodnout do 30 dnů od podání odvolání, jinak se zajišťovací příkaz stává neúčinným, přičemž větu za středníkem, dle které se nepoužije § 35 odst. 2 DŘ, je třeba vykládat tak, že „*sleduje stanovení počátku běhu lhůty až na okamžik, kdy se odvolání dostane do rukou věcně a místně příslušného správce daně.*“⁹³

Dle provedené analýzy soudních rozhodnutí lze konstatovat, že námitky proti zajišťovacímu příkazu lze postavit převážně na přítomnosti odůvodněné obavy, a to nejen ve vztahu k možné nedobytnosti daně, ale také s přihlédnutím k pravděpodobnosti stanovení daně (pokud ještě nebyla stanovena). Aby tyto důvody mohly uspět, je třeba přesvědčivého obhájení, že v jednom či druhém případě, nejsou obavy důvodné. (Ne)dobytnost daně a možné obtíže při vybrání daně je vhodné opřít o prokazatelnou schopnost daňového subjektu dostat daňové povinnosti i např. za předpokladu, že by zajišťovaná daň nebyla uhrazena najednou.⁹⁴ Pokud však daná osoba spadá dle ustálené judikatury „*mezi tzv. „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně[, kam] lze řadit např. zapojení do podvodu na DPH, hrozbu insolvence, zbavování se majetku, nebo významný útlum podnikání*“⁹⁵ a bude tento důvod pravdivý, přesvědčení o opaku bude značně obtížné. Ani z hlediska stanovení daně nebude argumentace snadná, jelikož samotné stanovení daně včetně dokazování je předmětem nalézacího řízení, takže i jen malou pravděpodobnost, že k němu dojde, správce daně může uhájit.

4.1.2 Rovina soudního řízení

Co se týče posuzování zajišťovacího příkazu ve správním soudnictví, je v první řadě nutné odkázat na kapitolu 3.1, jež se věnuje právní povaze zajišťovacího příkazu včetně možnosti jeho soudního přezkumu. Ten byl nejprve vyloučen s ohledem na předběžnou povahu tohoto rozhodnutí a teprve vývojem judikatury došlo k jeho přípustnosti a postupnému rozšiřování i o posuzování důvodnosti obav ve vztahu k v budoucnu stanovené dani.

Obecně platí, že jakmile je vydáno rozhodnutí o odvolání odvolacím orgánem, může daňový subjekt podat správní žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. SŘS, a to do dvou měsíců od doručení písemného vyhotovení rozhodnutí dané osobě (popř. od oznámení jiným způsobem) (§ 72 SŘS) krajskému soudu, v jehož obvodu je sídlo správního orgánu, který

⁹³ NOVÁKOVÁ, Petra. § 168 (Odvolání proti zajišťovacímu příkazu; ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu; zástavní právo). In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: *Daňový řád. Komentář. 3. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

⁹⁴ Srov. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. srpna 2015, sp. zn. 22 Af 8/2015-69.

⁹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. září 2019, sp. zn. 7 Afs 316/2018 – 34.

ve věci vydal rozhodnutí v prvním stupni (podání místně nepříslušnému soudu napравuje institut postoupení mezi soudy) (§ 7 SŘS). Žaloba musí splňovat vedle obecných náležitostí dle § 37 odst. 2 a 3 SŘS také náležitosti speciální dle § 71 SŘS, z nichž je vhodné vyzdvihnout především písm. c), d) a f), tedy označení výroků rozhodnutí, které žalobce napadá; uvedení žalobních bodů, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné; a návrh výroku rozsudku.

Konstrukci žalobních bodů již dříve komentoval Nejvyšší správní soud a názorně a výstižně se vyjádřil tak, že „*krajský soud je v žalobním řízení vázán poměrně striktní dispoziční zásadou. V tomto směru bylo také konstatováno, že kvalita podané žaloby v podstatě předurčuje i kvalitu soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že správnímu soudu nepřísluší za účastníka řízení vyhledávat důvody a argumenty svědčící opodstatněnosti té které žalobní, případně stížní námitky.*“⁹⁶ Konkrétní důvody, na kterých lze žalobu vystavit, jsou identické s již uvedenými námitkami v rovině daňového řízení, nicméně pro řízení před soudem je potřebné a vhodné, aby daňový subjekt propracoval žalobu důkladně a co možná nejvíce detailně s podklady a případnými odkazy na již judikované závěry, které by svědčily v jeho prospěch. K tomu je ostatně k dispozici větší časový prostor než v porovnání s potřebou poměrně rychle jednat ve věci odvolání.

Dle § 75 SŘS soud při přezkoumání vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a dle následujících ustanovení rozhodne. Pokud soud shledá žalobu důvodnou, dle zmíněné judikatury posouzené v kapitole 3.6 by ve věci zajišťovacího příkazu mělo být zrušeno nejen rozhodnutí o odvolání, ale i zajišťovací příkaz samotný. Nestane-li se tak, je k tomuto zrušení povinen správce daně.⁹⁷ Zákonnou úpravu § 78 odst. 4 SŘS, dle které soud ve zrušujícím rozsudku vysloví, že se věc vrací k dalšímu řízení, lze tedy vykládat jedině v tom smyslu, že správce daně musí učinit nezbytná navazující opatření spočívající ve zrušení rozhodnutí o zřízení zástavního práva nebo v zastavení daňové exekuce.

Neshledá-li soud žalobu důvodnou, vydaným rozsudkem ji zamítne. Pro daňový subjekt je tak poslední možností, jak se domoci zrušení zajišťovacího příkazu, kasační stížnost. Ta se podává u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od doručení rozhodnutí soudu prvního stupně a opět je kromě obecných náležitostí podání nutné splnit i další speciální (§ 106 SŘS). Aby

⁹⁶ Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. listopadu 2013, sp. zn. 7 Afs 101/2013-26.

⁹⁷ Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. března 2018, sp. zn. 4 Afs 261/2017-55.

kasační stížnost byla důvodná, je třeba reflektovat zákonem stanovené důvody v § 103 SŘS, kdy tím nejčastějším v případě zajišťovacího příkazu byla tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Je třeba připomenout, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se o jiné důvody než zákonem stanovené, nebo o důvody, které stěžovatel mohl uplatnit v předcházejícím řízení před soudem, nicméně tak neučinil (§ 104 SŘS).

Ačkoli ve správním soudnictví nejsou stanoveny žádné lhůty, ve věci zajišťovacího příkazu je žádané zpravidla daňovým subjektem získat konečné rozhodnutí co nejdříve. Nicméně dle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. října 2014, sp. zn. 62 Af 75/2014-108 řízení týkající se zajišťovacího příkazu může být podraženo pod přednostní projednání věci dle § 56 SŘS, což může výrazně přispět k urychlení soudního jednání.

Jiný rozsudek, který se zabýval prostředky soudní ochrany, vedle žaloby proti rozhodnutí správního orgánu vymezil, že soudní řád správní poskytuje ještě jednu možnost obrany, a to žalobu domáhající se ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 a násl. SŘS. Tento návrh může daňový subjekt podat v případě, kdy správce daně nerespektuje nastalé skutečnosti dle § 168 odst. 3 DŘ a nerozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, čímž neoprávněně přetrvávají jeho zatěžující následky. Nejvyšší správní soud doporučuje, že „by daňový subjekt měl svou argumentaci zaměřit na skutkový stav v době podání zásahové žaloby a dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že jednotlivé důvody zajištění daně již netrvají nebo že se vlivem změny okolností či plynutí času jejich váha oslabila.“⁹⁸

4.1.3 Rovina exekučního řízení

Jelikož vykonatelný zajišťovací příkaz je exekučním titulem, může správce daně spolu s vydáním zajišťovacího příkazu přistoupit k nařízení daňové exekuce,⁹⁹ která je zpravidla tím hlavním důvodem oslabení ekonomické činnosti daňového subjektu. Navíc řízení o zajištění daně a následné soudní řízení o zrušení rozhodnutí o zajištění daně může trvat několik měsíců či let (především v případě využití všech opravných prostředků přiznaných daňovému subjektu právním řádem). Proto je vhodné poukázat i na možnosti obrany v exekučním řízení.

Daňový řád upravuje v § 181 odklad a zastavení daňové exekuce. Možnost odkladu dle odst. 1 v případech, kdy se zejména šetří skutečnosti rozhodné pro zastavení exekuce, vyloučení

⁹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. května 2017, sp. zn. 1 Afs 88/2017-39.

⁹⁹ Základní úprava daňové exekuce byla nastíněna kapitolou 1.3.3.

předmětu exekuce ze soupisu věcí nebo podmínky pro posečkání úhrady nedoplatku, závisí na správním uvážení, tedy správce daně není povinen at' už na návrh, nebo z moci úřední daňovou exekuci odložit. Naproti tomu dle odst. 2, pokud je dán důvod zastavení exekuce, správce daně je tak povinen zcela nebo zčásti rozhodnout.

Otázkou tedy je, zda se v jednom či druhém případě může adresát zajišťovacího příkazu na správce daně obrátit s takovým návrhem. Z povahy věci je zajišťovací exekuce prostředkem, jak zamezit tomu, aby se stala daň nedobytnou. Je tak v naprostém zájmu správce daně, toto řízení zahájit, a dokud nebude nucen okolnostmi, v něm setrvat. Takže ačkoli by mohl být splněn předpoklad pro odložení exekuce na základě důvodu, že se šetří skutečnosti rozhodné pro její zastavení (zákonost zajišťovacího příkazu), nelze předpokládat, že by k tomuto kroku správce daně přistoupil.

I v případě exekučního řízení se však může daňový subjekt, jemuž byl zajišťovací příkaz vydán, domáhat ochrany u soudu, a to prostřednictvím § 38 SŘS, který stanoví, že pokud je spolu s podaným návrhem třeba zatímně upravit poměry účastníků pro hrozící vážnou újmu, může soud usnesením na návrh předběžným opatřením účastníkům, popř. i třetím osobám uložit něco vykonat, něčeho se zdržet nebo něco snášet. Tento přístup judikatura správních soudů nejprve odmítala, když bylo Krajským soudem v Brně v roce 2014 stanoveno, že *„zajišťovací příkaz (...) má již ze své podstaty funkci dočasnou a zajišťovací, a je tedy předběžným opatřením sui generis. S jeho vykonatelností je zpravidla spojen negativní důsledek, jehož vyloučení by však popíralo samotný smysl zajišťovacího příkazu. Důsledku zajišťovacího příkazu proto nelze zamezit vydáním předběžného opatření podle § 38 odst. 1 SŘS“*¹⁰⁰

Nejvyšší správní soud však v roce 2016 dospěl k opačnému názoru, kdy již citovaným usnesením vyjádřil nezbytnost soudní ochrany daňového subjektu v případě možného závažného zásahu před vydáním meritorního rozhodnutí právě prostřednictvím § 38 SŘS¹⁰¹ Ve svém vyjádření soud dodává, že bude vždy nutné zvážit individuální souvislosti týkající se struktury majetku, povahy podnikatelské činnosti a rozsahu daňové povinnosti.

Pro daňový subjekt se v § 38 SŘS tak ukrývá možnost, jak se vyvarovat možným likvidačním důsledkům daňové exekuce. Pro úspěch ve věci je nutné pamatovat na to, že předběžné opatření může být vydáno jedině na návrh, který může být podán nejdříve s žalobním návrhem

¹⁰⁰ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. října 2014, sp. zn. 62 Af 75/2014-108.

¹⁰¹ Srov. Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. října 2016, sp. zn. 2 Afs 108/2016-96.

směřujícímu proti rozhodnutí správce daně. Jak vhodně uvádí Balcar¹⁰²: „*problematickou se na první pohled zdá být (...) podmínka [podání žalobního návrhu], neboť není vyloučeno, že finanční úřad zabavený majetek např. zpeněží v dražbě dříve, než vůbec Odvolací finanční ředitelství vydá rozhodnutí, jež bude možné správní žalobou napadnout. Jejího splnění však může daňový subjekt dosáhnout tak, že návrh na vydání předběžného opatření spojí s žalobou proti exekučnímu příkazu. Ten lze totiž správní žalobou napadnout hned po jeho vydání, neboť proti němu není odvolání přípustné.*“¹⁰³

Pravděpodobnost, že soud návrhu na předběžné opatření vyhoví, může být o něco vyšší u daňové exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí, u nichž lze důvodně předpokládat, že je daňový subjekt nebude moci převést ze dne na den, jako tomu může být v případě prostředků na bankovních účtech. Pro navrhovatele znovu platí, že je nutné dostatečně konkretizovat, jak vážnou újmu pro něj konkrétní způsob provedení exekuce představuje s důsledným odůvodněním ve vztahu k možnému znemožnění podnikatelské činnosti.

4.2 Působení veřejné ochránkyně práv

Jelikož daňové subjekty, jimž byly vydány nejen zajišťovací, ale zároveň i exekuční příkazy, byly dotčeny na svých subjektivních právech, v rámci snahy najít východisko z nepříznivé situace se obrátily rovněž na veřejnou ochránkyni práv. Ta vzhledem k závažnosti postihu na ústavně zaručených základních právech a zvýšené pozornosti ze strany médií, politiků i veřejnosti zahájila v září 2017 systémové šetření ve věci údajného zneužívání zajišťovacích příkazů finanční správou.¹⁰⁴ Za tím účelem se spojila s několika zájmovými skupinami, tedy vyzvala další zasažené osoby, které nebyly úspěšné v soudním řízení o odvolání, aby jejímu úřadu podaly potřebné podněty k prošetření co největšího spektra případů, spojila se s Komorou daňových poradců České republiky (dále jen „KDP“) pro získání odborného vhledu do problematiky, posoudila interní i tiskové materiály Finanční správy ČR a účastnila se i kulatého stolu ve spolupráci s KDP, Ministerstvem financí a Nejvyšším správním soudem. Cílem veřejné ochránkyně práv bylo prověřit nastalou situaci ve správní praxi a v případě zjištění procesních nedostatků vyzvat Finanční správu ČR k přijetí doporučení nehledě na slabším vybavením

¹⁰² S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. listopadu 2015, sp. zn. 7 Afš 131/2015-32.

¹⁰³ BALCAR, Vladimír. Obrana proti zajišťovacímu příkazu. *Obchodněprávní revue* 4/2018, s. 97.

¹⁰⁴ Veřejný ochránce práv. Ombudsmanka zahájila systémové šetření ve věci údajného zneužívání zajišťovacích příkazů finanční správou. In: www.ochrance.cz [online]. 6. září 2017 [cit. 6. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.ochrance.cz/aktualne/tiskove-zpravy-2017/ombudsmanka-zahajila-systemove-setreni-ve-veci-udajneho-zneuzivani-zajistovacich-pr/>.

pravomocemi, které však o to víc vynahrazuje systémem veřejné moci uznaná autorita. Výsledkem této práce je shrnující zpráva ze dne 8. prosince 2017, kdy závěrem není potvrzeno nadměrné vydávání zajišťovacích příkazů, nicméně nelze vyloučit zákonné pochybení správce daně.¹⁰⁵

Jelikož zadání směřovalo k posouzení, zda jsou zajišťovací příkazy používány plošně bez respektování premisy *ultima ratio*, zpracování dat vycházelo v první řadě z analýzy zabývající se stejnou otázkou, která byla vyhotovena Finanční správou ČR na výzvu ze strany vlády, resp. ministra financí. Závěry obsažené v tomto dokumentu vycházely ze statistik počtu vydaných zajišťovacích příkazů, počtu postižených subjektů, zajištěných a vybraných částek a dalších relevantních vstupních dat. Jedním z výsledných tvrzení bylo, „že vydáním zajišťovacího příkazu je postižena úzká skupina plátců DPH, jejichž podíl na celkovém počtu plátců DPH se pohybuje v rozmezí od 0,040 % do 0,084 %.“¹⁰⁶ Nelze než souhlasit s ombudsmankou, že toto vyhodnocení nelze považovat za vypovídající, kdy by lepším ukazatelem bylo statistické zhodnocení počtu daňových subjektů, u nichž byl použit postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola a kterým z těchto byl zajišťovací příkaz vydán. Veřejná ochránkyně práv po zhodnocení analýzy doplnila další doporučení, jaké statistické údaje by bylo vhodné dodatečně zjistit a zpracovat, např. ukazatel průměrné doby mezi vydáním zajišťovacího příkazu a vyměřením zajišťované daně.

Předmětem zprávy bylo dále i zhodnocení předpokladů vydání zajišťovacích příkazů, které vycházejí mimo jiné i z analyzované judikatury v kapitole 3. Ombudsmanka vhodně sestavila tabulku, která reflektuje nutné naplnění odůvodněných obav nejen ve vztahu k samotnému vybrání daně, ale i k pravděpodobnosti, že daň vůbec bude stanovená i s přihlédnutím k vážnosti těchto důvodů.

¹⁰⁵ Veřejný ochránce práv. *Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou ČR*. Sp. zn. 4452/2017/VOP/RM. 8. prosince 2017. Dostupné z: https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/ESO/Zajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18-final.pdf.

¹⁰⁶ Generální finanční ředitelství. *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR* [online]. Praha, 31. srpna 2017 [cit. 7. 11. 2019]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf.

Tabulka 1: Odůvodněné obavy v praxi

Přiměřená pravděpodobnost stanovení daně	Odůvodněná obava o vybrání daně	Zákonnost/nezákonnost zajišťovacího příkazu
Žádné důvody	Slabé či silné důvody	Nezákonný
Slabé či silné důvody	Žádné důvody	Nezákonný
Slabé důvody	Slabé důvody	Nezákonný
Slabé důvody	Silné důvody	Zákonný
Silné důvody	Slabé důvody	Zákonný
Silné důvody	Silné důvody	Zákonný

Zdroj: Veřejný ochránce práv. Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou ČR. Sp. zn. 4452/2017/VOP/RM.

Nicméně názorné zobrazení výrazně neulehčuje finální zhodnocení, zda je vydání zajišťovacího příkazu zákonné či nikoli, jelikož posouzení důvodnosti stojí na správním uvážení, stejně tak jako posouzení, zda jsou důvody slabé či silné. Výklad a určitost těchto pojmů, tak umožňuje dokreslit právě judikatura, která usměrňuje správní praxi. Veřejná ochránkyně práv tak shrnuje, že odůvodněnou obavou o budoucí nedobytnost daně může být např. hrozící likvidace, snaha daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, účast na daňovém podvodu, nulová komunikace a spolupráce daňového subjektu se správcem daně či virtuální sídlo. Samotné naplnění uvedených příkladů však ještě neznamená oprávněnost vydání zajišťovacího příkazu, neboť je vždy třeba zohledňovat skutečnosti ve vzájemné souvislosti.

Dalším důležitým bodem rozboru aplikace zajišťovacích příkazů ze strany ombudsmanky bylo zohledňování základních zásad správy daní při jejich vydávání. Jedním z jejích závěrů opřených o judikaturu správních soudů je i teze, že zásada přiměřenosti a zásada legitimního očekávání nemají prostor při samotném vydání zajišťovacího příkazu a lze jich uplatnit zejména po jeho vydání. Toto tvrzení je postaveno na skutečnosti, že správce daně nemá dle zákona jinou možnost, jak postupovat v situaci, kdy mu vznikne odůvodněná obava o budoucí vybrání daně. Mnohem důležitější je použití těchto zásad v navazujícím řízení, kdy již správce daně má k dispozici více možností, jak daň zajistit, ať už zástavním právem, ručením třetí osobou nebo stanovením postupného splácení zajišťované částky. Ombudsmanka v této souvislosti důrazně vyzývá správce daně, aby „*dodržoval zásadu spolupráce s daňovými subjekty a podle možností*

*jim vycházel vstříc,*¹⁰⁷ především komunikací a snahou najít alternativní řešení zajištění daně než jen bezprostřední zahájení daňové exekuce.

Veřejná ochránkyně práv se vyjádřila i k dalším výkladovým problémům, které byly předmětem kapitoly 3, zároveň i k možnostem obrany daňových subjektů a v neposlední řadě také k možným změnám v právní úpravě. V této věci lze vyzdvihnout zajímavou úvahu nad zřízením modifikované verze nucené správy. Tento institut mají k dispozici některé instituce veřejné moci pro případ, „*kdy je ohrožen řádný chod instituce se zvláštním předmětem činnosti (pojišťovnictví, bankovníctví, obchodování s cennými papíry apod.), existuje-li riziko, že tato instituce nebude schopna dostát svým závazkům vůči klientům.*“¹⁰⁸ V případě potřeby zajistit výběr daní si tak lze představit, že by činnost daňového subjektu po čas období odůvodněných obav zajišťoval v nezbytném rozsahu nucený správce, aby tak byl zachován chod podniku a přitom i zajištěna budoucí dobytost daně.

Zprávu o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů veřejná ochránkyně práv zaslala na vědomí tehdejšímu generálním ředitelem Martinu Janečkovi, KDP a stěžovatelům, kteří ji poskytli údaje pro další zpracování tohoto problému. Finanční správa měla reagovat zpracováním dodatečných statistických údajů, jestli k této činnosti došlo, nebo ne, však není z dostupných zdrojů zřejmé. Lze shrnout, že toto šetření bylo provedeno s důrazem na subjektivní práva daňových subjektů, s posouzením dostupné relevantní judikatury a především se snahou zamyslet se nad efektivním řešením dané problematiky nejen pro dotčené subjekty, ale i pro veřejné rozpočty.

¹⁰⁷ Veřejný ochránce práv. *Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou ČR.* Sp. zn. 4452/2017/VOP/RM. 8. prosince 2017, s. 34. Dostupné z: https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/ESO/Zajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18-final.pdf.

¹⁰⁸ Tamtéž, s. 50.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo posoudit, zda je zajišťovací příkaz efektivní a oprávněný postup správce daně, nebo dochází k nepřiměřenému zásahu do práv daňových subjektů. Nejvíce odpovědí na tuto otázku autorce poskytla judikatura správních soudů, která se vyjádřila k několika sporným situacím. V první řadě je nutné zmínit, že vydání samotného zajišťovacího příkazu ještě neznamená likvidaci daňového subjektu. Pokud daná osoba disponuje volnými finančními prostředky a danou částku uhradí, řízení o zajištění daně pro ni zpravidla končí, pokud nepodá odvolání. Zajištěná částka následně bude buď převedena na úhradu daně, nebo v případě přeplatku vrácena daňovému subjektu.

Prostředkem, který má za příčinu negativní důsledky pro adresáty zajišťovacích příkazů, je především zajišťovací daňová exekuce, kterou lze zahájit na základě vykonatelného zajišťovacího příkazu jako exekučního titulu. Správce daně tak může v případě naléhavosti doručit daňovému subjektu spolu se zajišťovacím příkazem i příkaz exekuční, kterým může dojít k bezprostřednímu omezení dispozice s peněžními prostředky na bankovních účtech nebo k zabavení movitých věcí. Daňový subjekt v danou chvíli nemá žádnou možnost obrany a v případě závazků vůči zaměstnancům a dodavatelům tak může být znemožněno jim dostát.

Vedle daňových subjektů, které jsou skutečně ekonomicky aktivní, je třeba poukázat i na případy, kdy se za nimi skrývají prázdné schránky, jejichž účelem je pouze podvodná činnost a snaha krátit daň. Pokud si správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu obstará potřebné důkazy a prokáže, že se jedná o takový subjekt, který žádným způsobem nepřispívá do veřejného rozpočtu, ba naopak ho pouze poškozují, autorka má za to, že daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb (pravděpodobně ten jediný způsob, který lze v těchto případech provést, jelikož daná osoba nevlastní žádný movitý či nemovitý majetek) je oprávněná a žádoucí.

Pokud však správce daně nemá dostatečné podklady svědčící o takové povaze daňového subjektu a lze předpokládat, že právnická osoba v časovém horizontu bude přispěvatelem veřejných rozpočtů, je na místě po vydání zajišťovacího příkazu v souladu se zásadou přiměřenosti přistoupit k alternativním způsobům, které účinně zajistí úhradu dané částky a zároveň umožní pokračování v ekonomické činnosti. Lze tak poukázat např. na možnost rozložení úhrady celé částky dle zajišťovacích příkazů na splátky, zajištění nemovitých a movitých věcí zástavním právem, ustavení ručitele či bankovní záruky. V případě schválení

navrhované novely daňového řádu by správce daně měl možnost vyzvat daňový subjekt k prohlášení o majetku dle § 180 DR ještě před zahájením daňové exekuce, což lze vnímat jako snahu zákonodárce o změkčení postupů správce daně po vydání zajišťovacího příkazu. Zásadu přiměřenosti a zohlednění likvidační povahy je tak jednoznačně vhodné použít při postupech navazujících na vydání zajišťovacího příkazu, nicméně ve vztahu k samotnému zajišťovacímu příkazu jejich namítání nemá relevantní důvodnost, jelikož správce daně nemůže postupovat jiným způsobem.

Dle autorky tedy lze shrnout, že zajišťovací příkaz umožňuje správci daně pohotově zakročit v případě, kdy je ohrožen příjem veřejného rozpočtu, a je na místě jej vnímat jako žádoucí pravomoc pro zabezpečení výběru daně. Vzhledem k tomu, že daň zajišťovaná je zpravidla zároveň předmětem nalézacího řízení, a pokud je tomu tak oprávněně, dojde k jejímu doměření ze strany správce daně, daňový subjekt bude povinen k jejímu uhrazení i bez vydání zajišťovacího příkazu. Ten má tak v těchto případech za přítomnosti odůvodněných obav funkci předběžného rozhodnutí.

Vzhledem k neurčitosti pojmu odůvodněných obav a míře správního uvážení lze s přihlédnutím k rozhodnutím správních soudů říci, že správce daně neměl vyjasněné, v jakých situacích bylo vydání zajišťovacího příkazu žádoucí, a některé zajišťovací příkazy v letech 2014-2016 lze vnímat jako extenzivní použití této pravomoci. Nicméně na druhou stranu je nutné poukázat i na lepší analytická data získaná např. z kontrolních hlášení, což správci daně umožnilo lépe odhalit daňové podvody. Dnes statistiky i spolu se slovy generální finanční ředitelky potvrzují, že počet vydaných zajišťovacích příkazů klesá, a pokud jsou vydány, jsou podloženy jistotou daňového podvodu či jistotou stanovení daně (v případech kdy ještě stanovená není). Tento přístup napomáhá eliminovat případy, kdy byly poškozeny daňové subjekty na základě nedostatečně důvodné hypotézy, ve které byla soudy spatřována nezákonnost. Závažnost následků je navíc umocněna skutečností, že je zpravidla nelze zhojit a daňový subjekt se tak může nanejvýš domáhat náhrady škody.

Judikatura, která přispěla k vyjasnění některých výkladových problémů, byla předmětem kapitoly třetí. Ze závěrů Nejvyššího správního soudu lze vyzdvihnout, že zajišťovací příkaz se stal i přes svou předběžnou povahu předmětem soudního přezkumu. Dále došlo ke konkretizaci pojmu odůvodněných obav s důrazem kladeným na jejich specifikaci v části odůvodnění zajišťovacího příkazu, např. nelze spatřovat budoucí nedobytnost daně v situaci, kdy správce daně zajišťuje daň za období dvou let a v příkazu stanovená částka je pochopitelně v takové

výši, že aktiva daňového subjektu nemusí dostačovat. Ba naopak je třeba, aby se odůvodněné obavy vyznačovaly „vyšší mírou“ těchto obtíží jako je hrozící insolvence, zcizování majetku nebo jiné kroky směřující ke zmaření budoucího výběru daně, a to navíc ve vztahu k výši dosud nesplacené nebo nestanovené daně. Judikatura rovněž vyslovila požadavek, aby v případě řízení o zajištění daně byla kromě pravděpodobnosti, že daň bude obtížně vymahatelná, odůvodněna i pravděpodobnost, že k budoucímu stanovení daně skutečně dojde, přestože je stanovení daně předmětem nalézacího řízení. Bez této podmínky je dle vyjádření Nejvyššího správního soudu i dalších subjektů zajišťovací příkaz nezákonný.

Stěžejní části třetí této práce předcházely dvě kapitoly věnující se nejen zákonné úpravě, a to nejprve základních zásad správy daní, obecně daňového řízení a dalších postupů při správě daní s důrazem kladeným na instituty placení daní a následně samotnému zajišťovacímu příkazu. Kapitola čtvrtá plynule navazuje na vybrané výkladové problémy a snaží se shrnout možnosti obrany daňových subjektů v řízení o zajištění daně, v navazujícím řízení soudním a exekučním. V posloupnosti kroků, které může daná osoba učinit, je tak vhodné podat odvolání proti zajišťovacímu příkazu a následně správní žalobu proti rozhodnutí odvolacího orgánu. V obou případech je třeba snažit se opřít námitky o konkrétní body, dle kterých nejsou obavy o budoucí nedobytnost daně nebo její stanovení důvodné. Mimo tohoto standardního postupu je v případě zahájené daňové exekuce možné využít i obrany v podobě podání návrhu soudu na vydání předběžného opatření dle § 38 SŘS, dle kterého může soud zatímně upravit poměry mezi účastníky, pokud by některému mohla hrozit vážná újma, tedy např. přikázat správci daně, aby nezpeněžoval zabavené movité či nemovité věci prodejem v dražbě.

Zajištění daně lze ze strany daňového subjektu předejít opatřeními, jež před samotným započítáním spolupráce náležitě prověří obchodní partnery po stránce plnění daňových a dalších majetkových povinností. Tímto způsobem může daňový subjekt v případě domnělého podezření ze strany správce daně prokázat, že uplatnil všechny prostředky, které lze rozumně požadovat, aby účasti na daňovém podvodu předešel. Je totiž zřejmé, že v dnešní době je díky transparentnosti finanční činnosti osob správce daně mnohem lépe informovaný a efektivněji odhaluje daňové podvody a další úniky daní.

Nicméně je otázkou, jak Finanční správa ČR se získanými daty nakládá. Lze se domnívat, že v letech 2014-2016 bylo snahou zhodnotit je především vydáváním zajišťovacích příkazů, naopak v současné době je možné sledovat jistý posun ke vstřícnějšímu přístupu, jak ostatně dokládají slova generální finanční ředitelky. Autorka má za to, že jedině vzájemnou spoluprací

a přesvědčením daňových subjektů, že placení daní je čest, nikoli trest,¹⁰⁹ může vést k souladu veřejné a soukromé sféry. K tomu je nicméně nezbytné, aby daňové subjekty viděly efektivní využití veřejných rozpočtů, k čemuž rozhodně nedochází v případech, kdy je stát povinen nahrazovat škodu jako následek nezákonně vydaných zajišťovacích příkazů.

¹⁰⁹ Výstižná slova převzatá od doc. JUDr. Radima Boháče, Ph.D.

Seznam zkratek

DPH – daň z přidané hodnoty.

DPHZ – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

GFŘ – Generální finanční ředitelství.

KDP – Komora daňových poradců České republiky.

LZPS – usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.

OFŘ – Odvolací finanční ředitelství.

SŘS – zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

BALCAR, Vladimír. Obrana proti zajišťovacímu příkazu. *Obchodněprávní revue* 4/2018.

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

BAXA, Josef a kol.: *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

GONSIOROVÁ, Barbora. Proces odstraňování tvrdostí zákona. *Právní rozhledy*, 10/2017

KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

OSINA, Petr. *Teorie práva*. Praha: Leges, 2013. Student. ISBN 978-80-87576-65-6.

ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0.

2. Seznam použitých internetových zdrojů

Finanční správa ČR. *Statistické údaje o zajišťovacích příkazech ke 31. 8. 2019* [online]. [cit. 15.11.2019]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>.

Generální finanční ředitelství. *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR* [online]. Praha, 31. srpna 2017 [cit. 7. 11. 2019]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf.

PANCÍŘ, Tomáš, PROKOP, Havel: Umíme reagovat i jinými nástroji než zajišťovacími příkazy, říká šéfka finanční správy Tatjana Richterová [online]. In: *Dvacet minut Radiožurnálu* [rozhlasový pořad]. Český rozhlas Radiožurnál, 2. 5. 2019 [cit. 2.11.2019].

Dostupné z: <https://radiozurnal.rozhlas.cz/umime-reagovat-i-jinymi-nastroji-nej-zajistovacimi-prikazy-rika-sefka-financni-7908145>.

PROCHÁZKOVÁ, Jiřina. Zajišťovací příkazy – saga pokračuje. In: *EPRAVO.CZ – Sbíрка zákonů, judikatura, právo* [online]. 8. 1. 2018 [cit. 9.11.2019]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zajistovaci-prikazy-saga-pokracuje-106874.html>.

Tiskové oddělení Finanční správy ČR. *Stanovisko Finanční správy k rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci společnosti FAU s.r.o.* In: www.financnisprava.cz [online]. 8. 12. 2016 [cit. 8.11.2018]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2017/stanovisko-financni-spravy-k-rozsudku-8918>.

Tiskové oddělení Finanční správy ČR. *Finanční správa se ve své praxi vždy řídí zákonnými předpisy a judikaturou.* In: www.financnisprava.cz [online]. 23. 4. 2018 [cit. 4. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/nepresnosti-v-mediich/2018/FS-se-ve-sve-praxi-vzdy-ridi-zakonnymi-predpisy-a-judikaturou-9197>.

Veřejný ochránce práv. Ombudsmanka zahájila systémové šetření ve věci údajného zneužívání zajišťovacích příkazů finanční správou. In: www.ochrance.cz [online]. 6. 9. 2017 [cit. 6. 11. 2019]. Dostupné z: <https://www.ochrance.cz/aktualne/tiskove-zpravy-2017/ombudsmanka-zahajila-systemove-setreni-ve-veci-udajneho-zneuzivani-zajistovacich-pr/>.

3. Seznam použitých právních předpisů

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.

Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů.

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

Směrnice Rady (EU) č. 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, ve znění směrnice Rady (EU) č. 2017/952.

4. Seznam použité judikatury

Nález Ústavního soudu ze dne 17. prosince 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97.

Nález Ústavního soudu ze dne 15. prosince 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

Nález Ústavního soudu ze dne 11. února 2004, sp. zn. Pl. ÚS 31/03.

Nález Ústavního soudu ze dne 18. srpna 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03.

Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.

Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06.

Nález Ústavního soudu ze dne 30. června 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. dubna 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004-89.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 2. srpna 2007, sp. zn. 1 Afs 20/2006-60.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. února 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005-43.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2007, sp. zn. 8 Afs 37/2005-126.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. října 2009, sp. zn. 2 Afs 186/2006-54.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, sp.zn. 9 Afs 13/2008-90.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. září 2010, sp. zn. 9 Afs 57/2010-139.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. července 2013, sp. zn. 1 Afs 15/2013-34.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. listopadu 2013, sp. zn. 7 Afs 101/2013-26.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2014, sp. zn.1 As 27/2014-31.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. května 2015, sp. zn. 4 Afs 48/2015-32.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, sp. zn. 10 Afs 18/2015-48.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. ledna 2016, sp. zn. 4 Afs 22/2015-104.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. září 2016, sp. zn. 4 Afs 158/2016-27.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. října 2016, sp. zn. 2 Afs 108/2016-96.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2016, sp. zn. 2 Afs 239/2015-66.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. května 2017, sp. zn. 1 Afs 88/2017-39.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2017, sp. zn. 4 Afs 140/2017-54.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. března 2018, sp. zn. 4 Afs 261/2017-55.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. září 2019, sp. zn. 7 Afs 316/2018-34.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. srpna 2015, sp. zn. 22 Af 8/2015-69.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. října 2014, sp. zn. 62 Af 75/2014-108.

5. Seznam ostatních zdrojů

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

Důvodová zpráva k zákonu, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Generální finanční ředitelství. *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR*. Praha: 31. srpna 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/analyza.pdf>

Generální finanční ředitelství. *Metodický pokyn – Organizační zabezpečení postupu při zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty*. Č.j.: 28546/15/7100-40124-709095. Praha: 28. července 2015. Dostupné z:

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Met_pokyn_k_org_zabezpeceni_postupu.pdf.

Generální finanční ředitelství. *Metodický pokyn k postupu správce daně po zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu soudem.* Č.j.: 69273/18/7700-00130-711462. Praha: 4. září 2018. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/69273-18-EXP-MP-rozhodnuti-o-odvolani-ZajP.pdf>.

Generální finanční ředitelství. *Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkaz.* Č.j.: 87133/17/7700-30133-711377. Praha: 31. října 2017. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/d/87133_17_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP.pdf.

Generální finanční ředitelství. *Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.* Č.j.: 7342/11-2310. Praha: 16. listopadu 2011, rev. 26. července 2016. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/vymahani-dani/vymahani-metodika/metodika/Methodika-realizace-zajistovaciho-prikazu-dle-danoveho-radu-8596>.

Generální finanční ředitelství. *Organizační řád Finanční správy České republiky.* Č.j. 41392/15/7400-00180 ve znění pozdějších změn. Praha: 23. června 2015. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/OR_FS_UZ_D9.pdf.

Ministerstvo financí. *Pokyn č. MF-1 o stanovení lhůt při správě daní.* Č.j.: MF-96484/2012/904. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF_1.pdf.

Veřejný ochránce práv. *Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou ČR.* Sp. zn. 4452/2017/VOP/RM. 8. prosince 2017. Dostupné z: https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/ESO/Zajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18-final.pdf.

Abstrakt

Zajišťovací příkazy

Diplomová práce se zabývá zajišťovacími příkazy s cílem zhodnotit, zda se jedná o nezbytný prostředek pro efektivní správu daní nebo o institut, který razantně a neúměrně zasahuje do ústavně chráněných základních práv daňových subjektů. Práce nejprve uvádí vybrané základní zásady správy daní, které mohou mít v řízení o zajištění daně své místo. Dále jsou shrnuta relevantní ustanovení daňového řádu s důrazem na daňové řízení a instituty placení daní, která jsou následována zákonnou úpravou zajišťovacího příkazu včetně procesních následků a možných legislativních změn. Stěžejním předmětem práce je rozbor vybraných výkladových problémů zajišťovacího příkazu z hlediska judikatury správních soudů a praxe finanční správy, a to především jeho právní povahy, nezbytných předpokladů pro jeho vydání, jeho likvidační povahou a procesními otázkami. Provedená analýza slouží jako podklad pro závěrečnou část zabývající se možnostmi obrany proti zajišťovacímu příkazu v řízení o zajištění daně, řízení soudním i exekucím, která je doplněna i šetřením veřejné ochráně práv.

Zajišťovací příkaz dává správci daně pravomoc, jak zajistit daň v okamžiku, kdy ještě není splatná nebo stanovená a jsou zde přítomné obavy o její budoucí nedobytnost. Tento prostředek tak umožňuje zabezpečit úhradu daně, která by mohla prostřednictvím daňových úniků zůstat mimo veřejné rozpočty, což je nežádoucím jevem. Možnost jeho vydání je tak důvodná, nicméně v následném řízení o zajištění daně je nezbytné pamatovat na zásadu proporcionality a uplatňovat takové postupy, které úhradu daně umožní a zároveň co nejméně zatěžují chráněné zájmy daňových subjektů. Tedy je žádoucí upřednostnit jiné možné zajišťovací instituty před daňovou exekucí, jež může vést až k likvidaci ekonomické činnosti řádného daňového subjektu, což je z druhé strany jevem stejně tak nežádoucím.

Klíčová slova: zajišťovací příkaz, správa daní, obrana v řízení o zajištění daně

Abstract

Hedge commands

The diploma thesis focuses on the hedge commands with a purpose to evaluate whether this tool is necessary for efficient tax administration or it is an institute which excessively and disproportionately infringes fundamental rights of tax entities protected by the Constitution. The thesis introduces chosen fundamental principles of the tax administration which may be applied in the tax security proceedings. Next, some relevant regulations of the Tax Code are summarized with emphasis on tax proceedings and some institutes of the tax payment followed by the legislation of a hedge command including procedural impacts and possible legislative amendments. The principal subject matter of the thesis is a study of selected interpretative problems of hedge command with respect to the case law of administrative courts and to the practice of the tax administration. These problems are namely its legal nature, necessary preconditions to its issuance, its liquidation character and procedural matters. The analysis made serves as a basis for the final part which deals with possibilities of defense against a hedge command in tax security, judicial and execution procedure which is completed by the inquiries of the ombudsman.

Hedge command gives the authority to a tax administrator to secure the tax in the moment when the tax is not due or set and there are reasoned concerns about its future uncollectability. This tool enables to secure the payment of the tax which could be a subject of tax frauds and could remain out of the public budget which is an adverse effect. The possibility to issue a hedge command is reasonable however it is necessary to respect the principle of the proportionality in the following proceedings and to apply only the procedures which enable the tax payment and simultaneously burden entitled interests of tax entities as little as possible. Therefore, it is desirable to prioritize other possible security institutes before the tax execution procedure which may result in a liquidation of the economic business of proper tax entities which is an adverse effect as well.

Key words: hedge commands, tax administration, defense in tax security proceedings