



Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky

Systémové šetření jsem zahájila s ohledem na debatu odborné veřejnosti o riziku plošného zneužívání zajišťovacích příkazů finanční správou (a likvidace podnikatelů). Vycházela jsem z dostupných statistických dat a analýz finanční správy. Zástupce Komory daňových poradců České republiky i širokou podnikatelskou veřejnost jsem současně požádala o postoupení případů, které by mohly svědčit o nesprávné praxi.

Zajišťovací příkaz se používá zejména tehdy, je-li dostatečně pravděpodobné, že daň má být stanovena jinak, než daňový subjekt dosud tvrdil, a to pouze pro případ odůvodněné obavy, že v době vymahatelnosti (po standardním vyměření) již bude daň nedobytná.

Správce daně ukládá zajišťovacím příkazem daňovému subjektu, aby do tří pracovních dnů uhradil částku předpokládané budoucí daně, kterou určí podle svých pomůcek, případně aby uhradil částku stanovené, avšak dosud nesplatné daně. Pokud hrozí nebezpečí z prodlení, je příkaz vykonatelný již doručení daňovému subjektu, a v případě DPH dokonce již vydáním (vypravením) zajišťovacího příkazu. Tehdy správce daně může ve vybraných případech okamžitě postihnout majetek daňového subjektu exekucí (například „zablokuje“ jeho účty).

Zajišťovací příkaz je tedy mimořádný a velmi účinný nástroj zajištění výběru daní, zejména při boji finanční správy s daňovými úniky. V systému daňového práva proto má své místo. Pro daňový subjekt však může mít velmi závažné důsledky (paralyzovat ho a prakticky zlikvidovat), proto se musí používat velice obezřetně.

Zkoumala jsem, nakolik finanční správa využívá zajišťovací příkazy plošně, i to, zda je systémově využívá neoprávněně, tedy nezákonně.

Vycházela jsem ze statistických údajů a analýz zpřístupněných finanční správou. Poměr počtu plátců DPH dotčených zajišťovacím příkazem k počtu všech plátců DPH (0,040 % až 0,084 %) ani vývoj počtu vydaných zajišťovacích příkazů **zatím nenasvědčuje plošnému užívání zajišťovacích příkazů. Domnívám se však, že by finanční správa svůj postup lépe obhájila doplněním analýz** o poměr počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy na jedné straně a počtu daňových subjektů, u nichž správce daně zahájil daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností na DPH, na straně druhé. Současně by bylo vhodné doplnit ukazatel průměrné doby mezi vydáním zajišťovacího příkazu a vyměření zajišťované daně, poměr počtu zajišťovacích příkazů napadených správní žalobou a počtu platebních výměrů na zajišťovanou daň napadených správní žalobou a poměr mezi výší zajišťované částky a konečnou výší vyměřené daně.

Zpřístupněná statistická data a dosavadní výsledek soudních řízení **zatím nedokládají ani systémovou nezákonnou aplikaci zajišťovacích příkazů**. Pouze zhruba třetinu zajišťovacích příkazů totiž daňové subjekty napadly odvoláním a jen část z nich pak i správní žalobou. Soudy bohužel dosud neprojednaly téměř dvě třetiny podaných žalob (60 %). V 55



případech (30 %) finanční správa uspěla a v 19 případech (10 %) neuspěla. Některá prvoinstanční rozhodnutí však byla napadena kasační stížností, proto může být výsledný poměr úspěšných a neúspěšných žalob jiný. Je tedy problematické dovodit z těchto údajů konečné závěry.

Nepotvrzení plošného zneužívání zajišťovacích příkazů samozřejmě nevylučuje, že finanční správa v některých případech skutečně pochybila a poškodila bezúhonného podnikatele.

Bez ohledu na závěry o možnosti plošného zneužívání zajišťovacích příkazů jsem prostudovala **dostupnou judikaturu**, proto ve zprávě podrobně objasňuji, kdy jsou splněny dvě základní podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu (přiměřená pravděpodobnost stanovení daně a odůvodněná obava o vybrání daně). Vyloučení možnosti splnění byť jedné z těchto dvou podmínek nebo pouze slabé důvody pro obě vylučují možnost vydat zajišťovací příkaz. Slabší důvody svědčící jedné z podmínek však lze kompenzovat silnějšími důvody pro druhou z nich. Zcela zásadní je, aby správce daně v rozhodnutí splnění podmínek dostatečně objasnil.

Soudy již hodnotily řadu indicií, které mohou podpořit odůvodněnou obavu o vybrání daně, i ty, které mohou její pravděpodobnost oslabit, či dokonce vyloučit. Ve zprávě nabízím jejich přehled.

Správce daně každopádně musí vynaložit úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností (tedy i těch ve prospěch daňového subjektu) týkajících se pravděpodobnosti stanovení daně a obavy o její budoucí dobytost. Musí pak všechna zjištění hodnotit, a to jak samostatně, tak v souvislostech.

V právně sporných případech (aplikace nejasných zákonných ustanovení, zpochybňovaný výklad a aplikace, neexistence konzistentní judikatury) lze zajišťovací příkaz vydat zpravidla jen tehdy, existují-li skutečně silné důvody pro odůvodněnou obavu o vybrání daně.

Jsou-li splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, nemá správce daně jinou možnost, než ho vydat. Nelze dost dobře namítat nedodržení zásady přiměřenosti nebo legitimního očekávání, neboť správce daně nemůže výběr daně zajistit jinak. Tyto zásady se však uplatní po vydání zajišťovacího příkazu – při jeho nuceném výkonu.

Až do řádného stanovení daně (případně do ukončení soudního řízení) musí správce daně v zásadě umožnit daňovému subjektu zachování jeho existence – nesmí ho „zničit“.

Správce daně má zajistit výběr daně nejprve prostřednictvím zástavního práva k majetku daňového subjektu. K invazivnějším nástrojům daňové exekuce může přistoupit, pokud zřízení zástavního práva nepřichází v úvahu s ohledem na majetkovou situaci daňového subjektu nebo je nedostatečné. Správce daně by měl neprodleně kontaktovat daňový subjekt a projednat s ním akceptovatelné způsoby zajištění daňové povinnosti, které by v co nejmenší míře zasáhly do jeho fungování.

Správce daně musí v pravidelných intervalech **přezkoumat trvání podmínek pro zajištění daně** a případně ukončit účinnost zajišťovacího příkazu nebo změnit výši zajištěné částky. Neplní-li tuto povinnost, může se daňový subjekt bránit zásahovou žalobou.



Pokud soudy zruší pouze rozhodnutí o odvolání a nezabývají se během lhůty pro vydání nového rozhodnutí o odvolání, nemůže správce daně pokračovat v odvolacím řízení bez toho, aby nové rozhodnutí řádně odůvodnil a vypořádal se s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Zruší-li soud současně rozhodnutí o odvolání i zajišťovací příkaz, náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně.

Jsem ráda, že finanční správa vydala **nový metodický pokyn**, v němž stanoví minimální náležitosti zajišťovacích příkazů. Přivítala bych, kdyby také výslovně zakotvil povinnost správce daně vynaložit veškeré úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností (i těch ve prospěch daňového subjektu) týkajících se přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně i odůvodněné obavy o její budoucí dobytost. Metodický pokyn bohužel neupravuje ani průběžné prověřování trvání podmínek pro zajištění daně.

Z návrhů na **změnu právní úpravy** bych za určitých podmínek podpořila zavedení povinnosti ustanovit daňovému subjektu k jeho žádosti zástupce, zakotvení podrobnější úpravy přezkumu trvání podmínek zajištění daně formou vyhlášky a modifikovanou podobu institutu „nucené správy“.

Přednost ostatních zajišťovacích prostředků před exekucí zajišťovacího příkazu a řádný, včasný a účelný postup správce daně při daňové kontrole (a postupu k odstranění pochybností) již dostatečně zakotvují metodické pokyny.

Zakotvení přednostního soudního projednání zajišťovacího příkazu považuji za nadbytečné. Již nyní soud k takovému projednání může přistoupit, uzná-li to za vhodné. Zrušení odvolacího řízení nepovažuji za vhodné.



Obsah

A. Skutková zjištění	5
A.1 Analýza zajišťovacích příkazů provedená Finanční správou České republiky	5
A.2 Vyjádření zástupců Komory daňových poradců České republiky	6
A.3 Poznátky z činnosti veřejného ochránce práv	7
B. Právní hodnocení	8
B.1 Zajišťovací příkazy – obecná východiska	8
B.2 Analýza statistických dat ve vztahu k uplatňování zajišťovacích příkazů	10
B.2.1 Prověření možného plošného využívání zajišťovacích příkazů	10
B.2.2 Prověření možného zneužívání zajišťovacích příkazů	14
B.3 Předpoklady vydání zajišťovacího příkazu	16
B.3.1 Obecná východiska	17
B.3.2 Výklad a aplikace neurčitých právních pojmů	19
B.4 Odůvodněná obava o vybrání daně	21
B.5 Přiměřená pravděpodobnost stanovení daně	25
B.6 Postup správce daně v řízení o zajištění daně	27
B.6.1 Řízení o zajištění daně – obecná východiska	27
B.6.2 Dokazování v řízení o zajištění daně	29
B.6.3 Aplikace zásady přiměřenosti a legitimního očekávání	30
B.7 Postup po vydání zajišťovacího příkazu	32
B.7.1 Postup správce daně po vydání zajišťovacího příkazu - obecná východiska	32
B.7.2 Realizace zajištění daně	34
B.8 Prověřování podmínek pro zajištění	34
B.8.1 Prověřování podmínek – obecná východiska	35
B.8.2 Možnost obrany daňového subjektu v případě nečinnosti správce daně	36
B.9 Závaznost judikatury a postup správce daně po zrušujícím rozsudku	36
B.9.1 Závaznost judikatury – obecná východiska	37
B.9.2 Postup správce daně po zrušení rozhodnutí o odvolání soudem	39
B.9.3 Úrok z neoprávněného jednání správce daně	40
B.10 Analýza metodického pokynu k vydávání zajišťovacích příkazů	43
B.11 Návrhy na změnu správní praxe a návrhy <i>de lege ferenda</i>	44
B.11.1 Zajišťovací příkaz – prostředek ultima ratio vs. standardní nástroj při správě daní	44
B.11.2 Zástavní právo má přednost před exekucí	44
B.11.3 Stanovení daně, která byla zajištěna, ve zrychleném režimu	45
B.11.4 Povinné zastoupení při vydání zajišťovacího příkazu	45
B.11.5 Procesní pravidla pro přezkum trvání podmínek pro zajištění daně	47
B.11.6 Zrušení odvolacího řízení	48
B.11.7 Předběžné opatření soudu již při řízení před správcem daně/nucená správa	48
B.11.8 Přednostní projednání žaloby na zajišťovací příkaz	51
C. Informace o dalším postupu	52
Příloha č. 1 Seznam použitých zkratk	
Příloha č. 2 Grafické znázornění postupu správce daně	



A. Skutková zjištění

A.1 Analýza zajišťovacích příkazů provedená Finanční správou České republiky

Ministr financí Ing. Ivan Pilný předložil na jednání vlády dne 24. července 2017 **Informaci ministra financí k zajišťovacím příkazům a jejich využití ze strany Finanční správy České republiky** (dále také „Informace“), jejímž cílem bylo zhodnotit přístup finanční správy při využívání institutu zajišťovacích příkazů jako nástroje v boji proti daňovým únikům. Vláda vzala Informaci na vědomí a současně uložila ministru financí předložit do 15. září 2017 informaci, v níž budou shrnuty závěry generálního ředitele Generálního finančního ředitelství (dále také „GFŘ“) z prověření postupů finanční správy ve vztahu k uplatňování zajišťovacích příkazů. Generální finanční ředitelství následně vypracovalo **Analýzu zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou České republiky** (dále také „Analýza“),¹ která na Informaci navazovala a doplňovala ji.

GFŘ tak dospělo k závěru, že vydáním zajišťovacích příkazů je postižena úzká skupina plátců DPH, jejichž podíl na celkovém počtu plátců DPH se pohybuje v rozmezí od 0,040 % do 0,084 %. Stoupající počet dotčených daňových subjektů mezi lety 2013 a 2015 způsobil novost zajišťovacích příkazů podle zákona o dani z přidané hodnoty a vznikem daňové KOBRY. Od roku 2015 počet vydaných zajišťovacích příkazů a počet jimi dotčených daňových subjektů klesá. Oproti tomu poměr mezi zajištěnou částkou a úhradou ze zajištění stoupá.

Přibližně 2/3 dotčených daňových subjektů nepodaly proti zajišťovacímu příkazu odvolání. Ze 186 podaných žalob správní soudy dosud rozhodly v 74 případech – ve 25 % případů zrušily napadená rozhodnutí finanční správy. Celkově bylo prozatímně u 13 daňových subjektů zrušeno rozhodnutí o odvolání. V mnoha případech však soudy zrušily výhradně rozhodnutí o odvolání (nikoliv samotný zajišťovací příkaz) a Odvolací finanční ředitelství zavázaly právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku tak, aby o podaném odvolání rozhodlo znovu. Finanční správa s konečnou platností neuspěla v 7 řízeních (u 6 daňových subjektů).

V souvislosti se zrušujícími rozhodnutími správních soudů byl doposud vyplacen úrok priznaný podle § 254 DŘ v jednom případě, a to ve výši 355 500 Kč. Ve dvou případech byla vrácena jistota v celkové výši 88 915 632 Kč. Náhrada škody podle zákona č. 82/1998 Sb. vyplacena nebyla.

Poměr mezi zajištěním a úhradou ze zajištění, který činil 6,1 % za rok 2014, 22,6 % za rok 2015, 33,0 % za rok 2016 a 40,7 % za rok 2017 (k 31. 7. 2017), podle GFŘ vypovídá o správném zacílení a efektivitě zajišťovacích příkazů. To podle GFŘ odpovídá cíli správy daní, neboť vydáním zajišťovacího příkazu dochází k zajištění úhrady v budoucnu stanovené/splatné daně.

1 Dostupná online z http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Analýza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financi-spravou.pdf.



Podle GFŘ bylo analýzou statistických dat potvrzeno, že nedochází k plošné aplikaci ani nadužívání zajišťovacích příkazů, dále že tento právní instrument vykazuje vysokou fiskální efektivitu a současně jako krajní prostředek nenahrazuje běžné postupy finanční správy při správě daní.

Operativně strategická dohlídka ve spojení se statistickými údaji podle GFŘ neprokázala, že by správní praxe finanční správy vykazovala závažné nedostatky nebo pochybení v metodické či institucionální oblasti.

V návaznosti na provedenou analýzu GFŘ vydalo nový Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu,² který nabyl účinnosti dne 1. listopadu 2017. V organizační oblasti pak mají být podle Analýzy vytvořeny další nástroje sloužící pro rychlejší výměnu informací uvnitř finanční správy (např. celostátní parametrická evidence zajišťovacích příkazů a databáze judikatury). V legislativní oblasti má být zahájena diskuse nad zavedením tzv. nucené správy podniku.

A.2 Vyjádření zástupců Komory daňových poradců České republiky

O spolupráci v šetření jsem požádala Komoru daňových poradců České republiky (dále také „KDP“). Dne 5. září 2017 se v Kanceláři veřejného ochránce práv uskutečnilo k tématu zajišťovacích příkazů jednání za účasti prezidentky KDP Ing. Petry Pospíšilové, tajemníka KDP Ing. Radka Neužila, LL.M., a vedoucího sekce správy daní Ing. Tomáše Hajduška.

Zástupci KDP upozornili, že soudy dosud neprojednaly řadu správních žalob ve věci zajišťovacích příkazů. Statistiky uvedené v Informaci proto nejsou úplné. Za problematické považují zejména roky, kdy došlo k velkému nárůstu počtu vydaných zajišťovacích příkazů. Důvodem může být skutečnost, že finanční správa již nezajišťuje daň pouze u subjektů, které byly prokazatelně zapojeny do daňového podvodu. Naopak má KDP za to, že se ze zajišťovacího příkazu stal standardní nástroj správy daní.

Zástupci KDP připomínají také důsledky postupu správce daně po vydání zajišťovacího příkazu, který v mnoha případech vede k ekonomické likvidaci daňového subjektu. Mají za to, že správce daně by měl postupovat v souladu se zásadou přiměřenosti a v případech, kde je to možné, volit mírnější prostředky k zajištění daně (například zřízení zástavního práva). Zástupci KDP přislíbili vyzvat daňové poradce, aby předložili případy, ve kterých považují postup správce daně za nezákonný.

Komora daňových poradců České republiky současně uspořádala ve spolupráci s Nejvyšším správním soudem a Ministerstvem financí dne 30. října 2017 kulatý stůl k zajišťovacím příkazům. Ing. Tomáš Hajdušek zde prezentoval mimo jiné návrhy KDP na změnu správní praxe a právní úpravy:³

2 Čj. 87133/17/770-30133-711377. Dostupný z:

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/d/87133_17_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP.pdf

3 Obdobně viz tisková zpráva KDP; dostupná z <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/tiskove-zpravy/zajistovaci-prikaz-mimoradny-prostredok-nebo-standardni-nastroj-pri-vyberu-dani>.



Změna metodiky – správní praxe:

- zajišťovací příkaz je prostředek *ultima ratio* k zabránění daňovým podvodům/únikům, nikoliv standardní nástroj při správě daní,
- zástavní právo má přednost před exekucí,
- kontrola trvání podmínek pro zajištění daně,
- stanovení daně, která byla zajištěna, probíhá ve zrychleném režimu.

Změna právní úpravy:

- povinné zastoupení při vydání zajišťovacího příkazu – daňový poradce ex offio,
- procesní pravidla pro přezkum trvání podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu,
- zrušení odvolacího řízení (obdobně jako např. delegace místní příslušnosti a exekuce),
- předběžné opatření soudu již při řízení před správcem daně,
- přednostní projednání žaloby na zajišťovací příkaz s pevně stanoveným časovým rámcem.

A.3 Poznatky z činnosti veřejného ochránce práv

Do května 2017 veřejný ochránce práv evidoval celkem 5 případů, kdy stěžovatel namítal nezákonné použití zajišťovacího příkazu. V žádném z nich neshledal pochybení finanční správy. S ohledem na probíhající debatu odborné veřejnosti o riziku plošného zneužívání zajišťovacích příkazů finanční správou jsem se rozhodla zahájit systémové šetření. Oslovila jsem jak zástupce Komory daňových poradců České republiky, tak i širokou podnikatelskou veřejnost s žádostí o postoupení případů, které by mohly svědčit o nesprávném nastavení praxe.

Na základě těchto výzev jsem do dnešního dne obdržela podání od celkem 11 daňových subjektů, týkající se zajišťovacích příkazů a následného postupu správce daně. V některých případech jsem si od stěžovatelů vyžádala doplnění dokumentace. Po prověření zaslaných podkladů zvážím zahájení šetření v jednotlivých případech, s ohledem na povinnost mlčenlivosti však budou vedena odděleně od tohoto systémového šetření.

Zjistím-li v konkrétním případě pochybení, nemohu na rozdíl od soudu zajišťovací příkaz sama zrušit. Od finanční správy mohu žádat zjednání nápravy prostřednictvím přezkumného řízení, na jehož zahájení však není právní nárok. Stěžovatelům, kteří se na mě v této záležitosti obrátili, jsem proto doporučila souběžnou ochranu v soudním řízení. Zatímco soud hodnotí postup finanční správy vždy v kontextu konkrétního napadeného případu, mojí výhodou je to, že mohu prakticky jako jediná postupy finanční správy nezávisle posoudit i ze systémového hlediska.

Proto jsem prostudovala jak zaslané případy, tak i dostupnou soudní judikaturu, metodické pokyny a další odborné materiály zpracované finanční správou i KDP a zúčastnila jsem se



kulatého stolu k zajišťovacím příkazům pořádaného KDP ve spolupráci s Nejvyšším správním soudem a Ministerstvem financí.

B. Právní hodnocení

B.1 Zajišťovací příkazy – obecná východiska

Shrnutí kapitoly:

I. Zajišťovací příkaz je mimořádný nástroj pro zajištění výběru daní, který může být velmi efektivním prostředkem boje finanční správy s daňovými úniky. Má proto v systému daňového práva své místo. Vzhledem k tomu, že může mít pro daňový subjekt velmi závažné důsledky, je třeba jej používat velmi uvážlivě.

Ačkoliv se téma zajišťovacích příkazů výrazněji objevuje v médiích v posledních několika měsících, není tento institut v našem právním řádu žádnou novinkou. Pominu-li doby dávno minulé, institut zajišťovacího příkazu znal již zákon o správě daní a poplatků.⁴ Ten s účinností od 1. ledna 2011 nahradil daňový řád,⁵ který dosavadní právní úpravu zajišťovacího příkazu až na zanedbatelné rozdíly převzal. Poslední a prakticky jedinou změnu v právní úpravě zajišťovacích příkazů od účinnosti daňového řádu přinesla novela zákona o dani z přidané hodnoty,⁶ provedená zákonem č. 370/2011 Sb. s účinností od 1. ledna 2012.⁷ Zvýšil-li se tedy v posledních několika měsících rapidně zájem veřejnosti o téma zajišťovacích příkazů, pak to nepochybně není v důsledku překotných legislativních změn a je namístě uvažovat o případném vlivu změny správní praxe finanční správy při uplatňování zajišťovacích příkazů.

Zajišťovací příkaz⁸ lze zjednodušeně definovat jako mimořádný prostředek správy daní umožňující **zajistit úhradu daně přede dnem její splatnosti, či dokonce před samotným stanovením daně**, a to pro případ odůvodněné obavy, že v době vymahatelnosti již bude daň nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně zajišťovacím příkazem ukládá daňovému subjektu povinnost uhradit prakticky ihned částku odpovídající výši daně, o jejíž vybrání má správce daně obavy.⁹ Jde tak o tzv. předstížené rozhodnutí založené často na hypotetické úvaze („co by bylo, kdyby“).¹⁰ Nesplní-li daňový

4 Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále také „ZSDP“).

5 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále také „DŘ“).

6 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále také „ZDPH“).

7 Stranou přitom ponechám záměrně otázku zajištění daně v jiných právních předpisech, viz § 38e zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

8 Zajišťovací příkaz je upraven v ustanoveních § 167 až 169 DŘ. Na obecnou úpravu zajišťovacích příkazů v DŘ pro účely DPH pak navazuje speciální úprava § 103 ZDPH.

9 Viz § 167 odst. 1 DŘ, podle něhož:

„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.“

10 BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 22. 11. 2017]. ISSN 2336-517X.



subjekt tuto povinnost, může správce daně přikročit ke zřízení zástavního práva k jeho majetku a následně i k daňové exekuci, čímž prakticky daň vymůže.

Pro úplnost dodávám, že **se zajišťovací příkaz nevydává, pokud je daň stanovena a uplynula lhůta její splatnosti**. Tehdy může správce daně přikročit ke zřízení zástavního práva k majetku daňového subjektu a následně i k daňové exekuci nedoplatku,¹¹ neboť **již disponuje vykonatelným exekučním titulem**. Grafické znázornění postupu správce daně zobrazuje příloha č. 2.

Lhůta, v níž je třeba zajišťovací příkaz splnit a částku uhradit:

- (1) **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.
- (2) **Hrozí-li nebezpečí z prodlení**, je zajišťovací příkaz vykonatelný **okamžikem oznámení** daňovému subjektu.
- (3) **Hrozí-li nebezpečí z prodlení v případě daně z přidané hodnoty**, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný **okamžikem jeho vydání**.¹²

Rozhodne-li se správce daně pro variantu (2), respektive (3), musí z odůvodnění zajišťovacího příkazu vyplývat, **v čem konkrétně spatřuje naplnění podmínky nebezpečí z prodlení**.¹³

Zajišťovací příkazy mohou být **velmi efektivním nástrojem boje finanční správy s daňovými úniky, a mají proto v právním řádu své nepopiratelné místo**. Finanční správa je využívá převážně k zajištění výběru daně z přidané hodnoty, často v případech, kdy má důvodné podezření na zapojení daňového subjektu do tzv. karuselového (kolotočového) podvodu.¹⁴ Nemusí tomu tak být nutně vždy. **Právní úprava zajišťovacích příkazů v daňovém řádu je obecná**, při splnění zákonných podmínek je tedy použitelná vůči

11 Viz § 175 a následující DŘ.

12 Jedná se o speciální právní úpravu, která má dle § 4 DŘ před obecnou úpravou přednost. Současně však Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 12. 10. 2016, sp. zn. 3 Af 1/2015, ve věci společnosti BIOCAMP, s. r. o., dospěl k závěru, že případné pochybení správce daně při aplikaci obecné právní úpravy DŘ namísto speciální úpravy ZDPH „by samo o sobě nevedlo ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť žalobce nic neuvádí k tomu, jak ho mohl zkrátit na jeho právech, byla-li vykonatelnost zajišťovacích příkazů dle § 167 odst. 3 věta druhá DŘ stanovena pozdější, tedy „okamžikem oznámení“, oproti správnému „okamžiku vydání“ podle § 103 ZDPH.“

13 Viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2015, sp. zn. 62 Af 42/2014, ve věci společnosti MAKO trade, s. r. o. (dále také „rozsudek MAKO trade“), nebo rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 1. 2017, sp. zn. 15 Af 100/2015, ve věci společnosti MAJORITY PETROL, s. r. o. (dále také „rozsudek MAJORITY PETROL“), atd.

14 „Karuselový obchod lze zjednodušeně shrnout jako obchodní činnost mezi několika subjekty, které se nacházejí v různých členských státech, a které si mezi sebou prodávají zboží za využití institutu osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Daňový únik vzniká v okamžiku prvního lokálního prodeje, tj. v situaci, kdy si subjekt na začátku řetězce nejdříve uplatní nárok na odpočet DPH z titulu nákupu zboží a následně vykáže osvobozené dodání zboží do jiného členského státu, kde toto zboží nikdy území České republiky neopustilo (nebo kde toto zboží nikdy ani neexistovalo). V těchto situacích subjekt na začátku řetězce dosáhne daňového úniku v podobě inkasa nadměrného odpočtu DPH (osvobozené dodání zboží do jiného členského státu nemá dopad na výši daně na výstupu v zemi dodavatele).“ In PLEŠINGR, Tomáš. Daňové podvody: Osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu dle některých závěrů NSS. In: ASPÍ verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 15. 11. 2017]. ISSN 2336-517X.



kterémukoliv daňovému subjektu ve vztahu ke kterékoliv dani. Jedná se však o mimořádně razantní nástroj, který vesměs citelně zasáhne do majetkové sféry daňového subjektu, proto **zákon stanoví přísné podmínky pro jeho použití**. V praxi ho finanční správa může využít zejména u úzké skupiny daňových subjektů, zpravila podnikatelů a plátců DPH.

B.2 Analýza statistických dat ve vztahu k uplatňování zajišťovacích příkazů

Shrnutí kapitoly:

I. Zpřístupněná statistická data prozatím nenasvědčují plošnému užívání zajišťovacích příkazů. Vyvrácení pochybností by finanční správa napomohla doplněním svých analýz o poměr počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy na jedné straně a počtu daňových subjektů, u nichž správce daně zahájil daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty na straně druhé. Současně by bylo vhodné doplnit ukazatel průměrné doby mezi vydáním zajišťovacího příkazu a vyměřením zajišťované daně, poměr počtu zajišťovacích příkazů napadených správní žalobou a počtu platebních výměrů na zajišťovanou daň napadených správní žalobou a poměr mezi výší zajišťované částky a konečnou výší vyměřené daně.

II. Zpřístupněná statistická data zatím nenasvědčují ani systémové nezákonné aplikaci zajišťovacích příkazů. Soudy však dosud neprojednaly téměř dvě třetiny podaných žalob.

III. Nepotvrzení systémového zneužívání zajišťovacích příkazů nevylučuje existenci jednotlivých pochybení finanční správy. Nezákonné použití zajišťovacího příkazu pak pro dotčený subjekt může mít velmi vážné důsledky.

Primárním cílem mého šetření bylo prověřit podezření na možné plošné zneužívání zajišťovacích příkazů. Otázka vyhodnocení plošné praxe finanční správy je přitom především otázkou statistických analýz, které lze provádět pouze při znalosti kompletních vstupních dat. Jediný, kdo takovými daty disponuje, je Finanční správa České republiky. Ta je prezentovala nejprve v Informaci a následně v Analýze. Pravdivost těchto dat v současnosti nemám důvod zpochybňovat. Pokud je mi známo, neučinil tak dosud ani nikdo jiný.

Prověření podezření na možné plošné zneužívání lze v zásadě rozdělit na dvě části:

- (1) prověření, zda finanční správa zajišťovací příkazy využívá plošně, a pokud ano,
- (2) prověření, zda je finanční správa využívá neoprávněně, tedy zneužívá.

Pro účely posouzení plošné praxe považuji za významný ukazatel počtu vydaných zajišťovacích příkazů a jeho poměr k počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy a k počtu všech registrovaných plátců DPH, a dále ukazatel poměru zrušených zajišťovacích příkazů k jejich celkovému počtu.

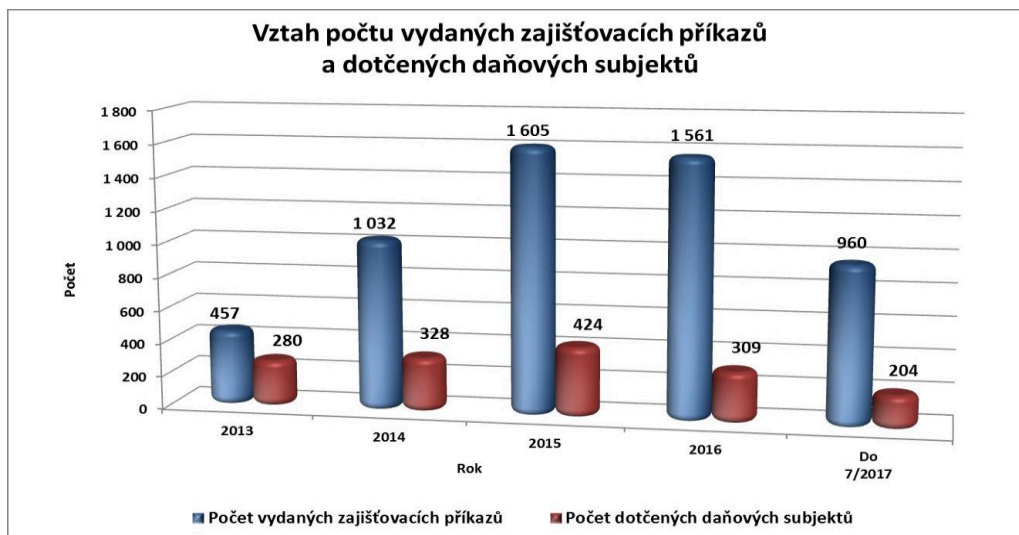
B.2.1 Prověření možného plošného využívání zajišťovacích příkazů

Finanční správa v současnosti čelí kritice, že v posledních několika letech výrazně vzrostl počet vydaných zajišťovacích příkazů. Nárůst počtu zajišťovacích příkazů mezi roky 2013



až 2015 a nárůst počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy je patrný z grafu č. 1.

Graf č. 1 Počet vydaných zajišťovacích příkazů a počet daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy

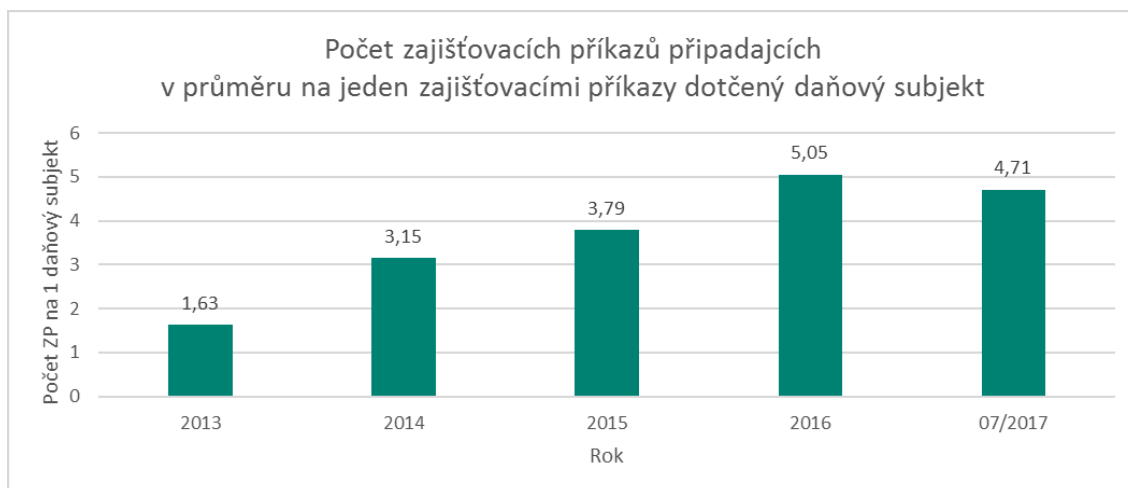


Zdroj: Analýza

Část odborné veřejnosti tato data interpretuje tak, že finanční správa začala zajišťovacích příkazů využívat jako standardního prostředku správy daní. Mám za to, že **z pouhého rostoucího počtu vydaných zajišťovacích příkazů nelze dovodit jednoduchý závěr, že finanční správa plošně využívá zajišťovací příkazy jako standardní prostředek správy daní.** Celou záležitostí je nutno se zabývat komplexně.

Z uvedených dat lze vyčíst, že se v poslední době výrazně zvýšil počet zajišťovacích příkazů připadajících v průměru na jeden daňový subjekt dotčený zajišťovacím příkazem. To je nejlépe patrné z grafu č. 2.

Graf č. 2) Počet zajišťovacích příkazů připadajících v průměru na daňový subjekt dotčený zajišťovacími příkazy





Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů v Analýze

Ze stoupajícího počtu zajišťovacích příkazů připadajících v průměru na jeden daňový subjekt dotčený zajišťovacími příkazy by za jinak nezměněných podmínek bylo možné usuzovat, že finanční správa zefektivnila své postupy v tom směru, že je schopna kontrolovat více daňových období, a proto i vydávat větší počet zajišťovacích příkazů vůči jednomu daňovému subjektu. **Domnívám se však, že tento trend mohla ovlivnit jiná skutečnost, a to zkrácení zdaňovacího období u DPH s účinností od 1. ledna 2013.¹⁵ Ukazatel počtu vydaných zajišťovacích příkazů má výrazně menší vypovídací hodnotu než ukazatel počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy.** Při dalším hodnocení proto dále pracuji již zejména s ukazatelem počtu zajišťovacích příkazů dotčených daňových subjektů.

V případě vývoje počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy považuji za zajímavé zkoumat nejen jejich absolutní počty, ale i meziroční procentuální nárůst, který je patrný z tabulky č. 1 a grafu č. 3.

Tabulka č. 1 Počet daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy a jejich meziroční procentuální změna

Rok	Počet subjektů	Meziroční procentuální změna
2013	280	0 %
2014	328	17,14 %
2015	424	29,27 %
2016	309	-27,12 %
2017*	350*	13,27 %*

Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů v Analýze

POZN. k tabulce:

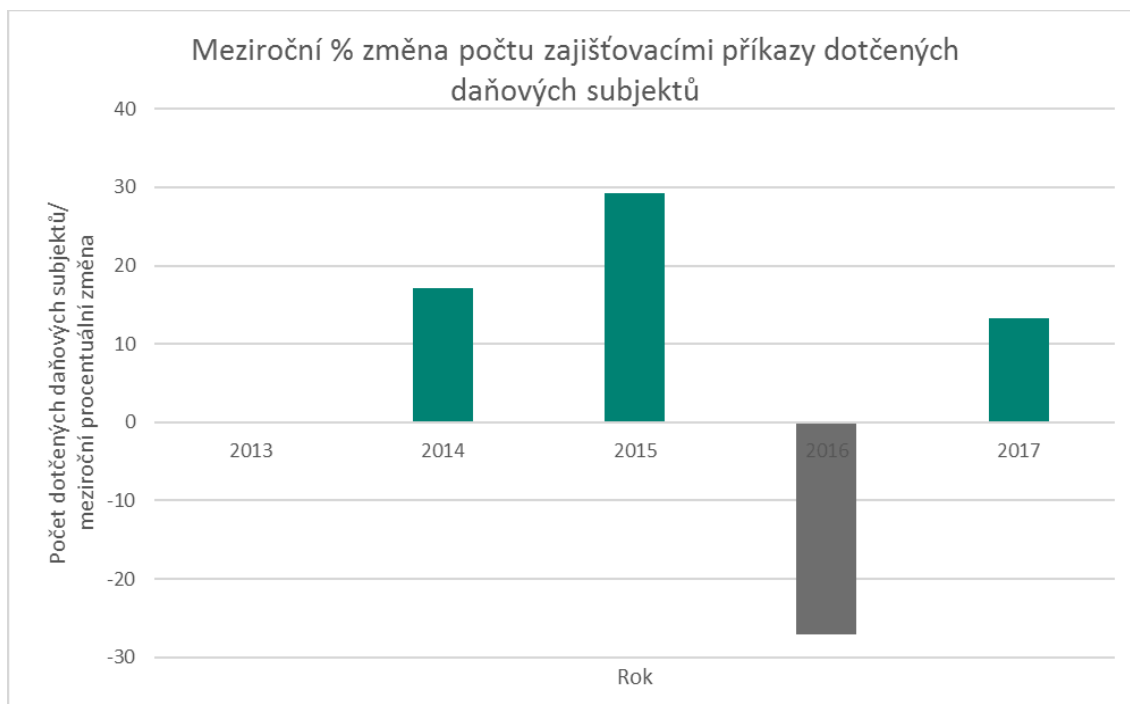
Rok 2013 je pro účely tabulky zvolen jako rok výchozí, tudíž se u něj meziroční nárůst nezjišťuje.

U roku 2017 je pro účely tabulky a meziročního porovnání vytvořen matematický odhad celkového počtu zajišťovacích příkazů dle dosavadního trendu do července 2017. Tento údaj je tedy pouze hypotetickým předpokladem.

¹⁵ Viz novela ZDPH provedená zákonem č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, ve znění zákona č. 360/2014 Sb.



Graf č. 3 Meziroční procentuální změna počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy



Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů v Analýze

Pozn. ke grafu:

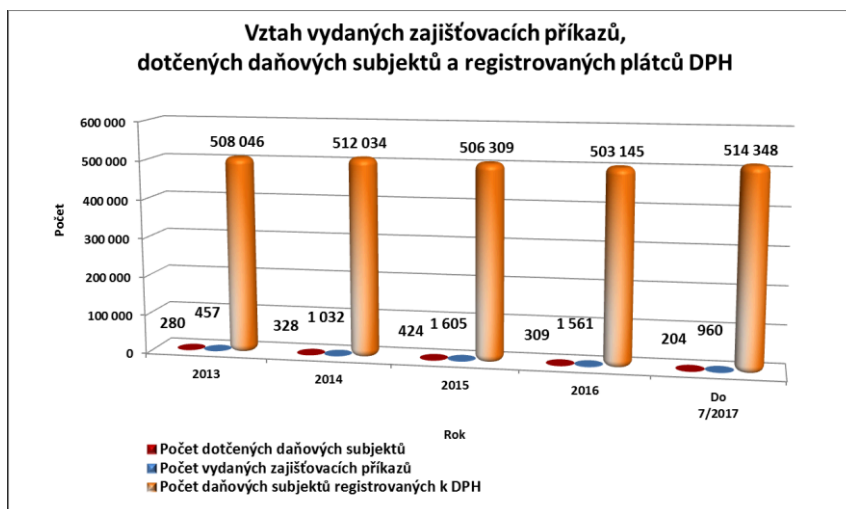
Rok 2013 je pro účely grafu zvolen jako rok výchozí, tudíž u něj se meziroční nárůst nezjišťuje.

U roku 2017 je pro účely grafu a meziročního porovnání vytvořen matematický odhad celkového počtu zajišťovacích příkazů dle dosavadního trendu do července 2017. Tento údaj je tedy pouze hypotetickým předpokladem.

Z uvedených dat je patrné, že v roce 2014 se počet daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy zvýšil meziročně o 17 %, v roce 2015 pak téměř o třetinu. V následujícím roce 2016 počet daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy výrazně klesl, a to prakticky na úroveň roku 2014. Považuji tak za **oprávněný požadavek veřejnosti, aby finanční správa vysvětlila důvody těchto nezanedbatelných výkyvů**. Finanční správa stoupající trend mezi lety 2013 a 2015 objasňuje dvěma faktory, a to novostí zajišťovacích příkazů podle ZDPH a vznikem daňové KOBRY. Rovněž poukázala na změnu chování organizátorů karuselových podvodů, kteří v důsledku používání zajišťovacích příkazů začali využívat vyšší počet tzv. bílých koní (prázdných schránek). Ačkoliv mám za to, že vývoj počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy mohly ovlivnit i další neuvedené faktory jako aktuální stav ekonomiky, hospodářský cyklus nebo třeba i vývoj judikatury nebo zahraniční právní úpravy či trend zahraničního obchodu, **nelze důvody uváděné finanční správou považovat za nerozumné**.

Meziroční srovnání počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy však pro posouzení otázky možného plošného využívání zajišťovacích příkazů není dostačující. Jistou vypovídací hodnotu v tomto směru má ukazatel porovnávací počet subjektů dotčených zajišťovacími příkazy a počet registrovaných plátců DPH, který předložila finanční správa.

Graf č. 4 Porovnání počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy a registrovaných plátců DPH



Zdroj: Analýza

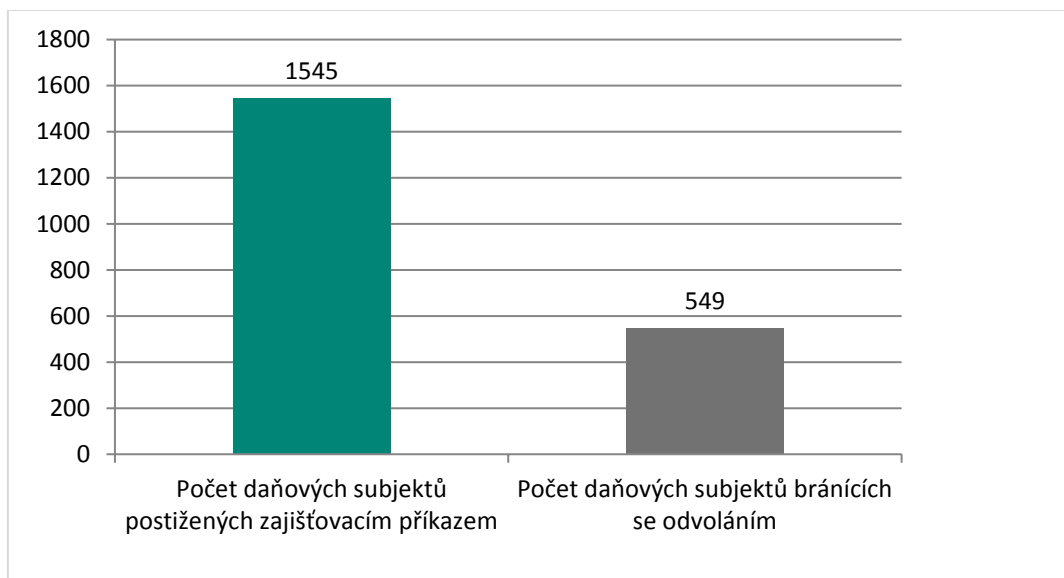
Ačkoliv použití zajišťovacího příkazu není omezeno pouze na plátce DPH, mám za to, že zvolené přirovnání je nepochybně přílehavější, než by byla množina všech daňových subjektů. Finanční správa na základě tohoto ukazatele učinila závěr, že vydáním zajišťovacího příkazu je postižena pouze úzká skupina plátců DPH, a proto nelze tvrdit, že dochází k plošné aplikaci zajišťovacích příkazů. **Domnívám se, že k vyslovení takového jednoznačného závěru předložená data nepostačují.**

Zajišťovací příkaz lze vydat za specifických podmínek, v případě daně dosud nestanovené zpravidla tehdy, provádí-li správce daně daňovou kontrolu. Jinak řečeno, finanční správa reálně nezvažuje vydání zajišťovacího příkazu u každého plátce DPH, ale nejčastěji právě u těch subjektů, u nichž vede daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností. **Za ukazatel, který by lépe odpovídal na otázku možného plošného užívání zajišťovacích příkazů, bych proto považovala porovnání počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy s počtem daňových subjektů, u nichž správce daně zahájil daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty.** Ačkoliv jsem si vědoma, že tento ukazatel nepostihne veškeré možné případy, kdy finanční správa vydává zajišťovací příkazy, mám za to, že by toto srovnání bylo přesto přílehavější. **Domnívám se, že pro věrohodné vyvrácení pochybností stran plošného užívání institutu zajišťovacího příkazu by finanční správa měla své analýzy doplnit o tento ukazatel.**

B.2.2 Prověření možného zneužívání zajišťovacích příkazů

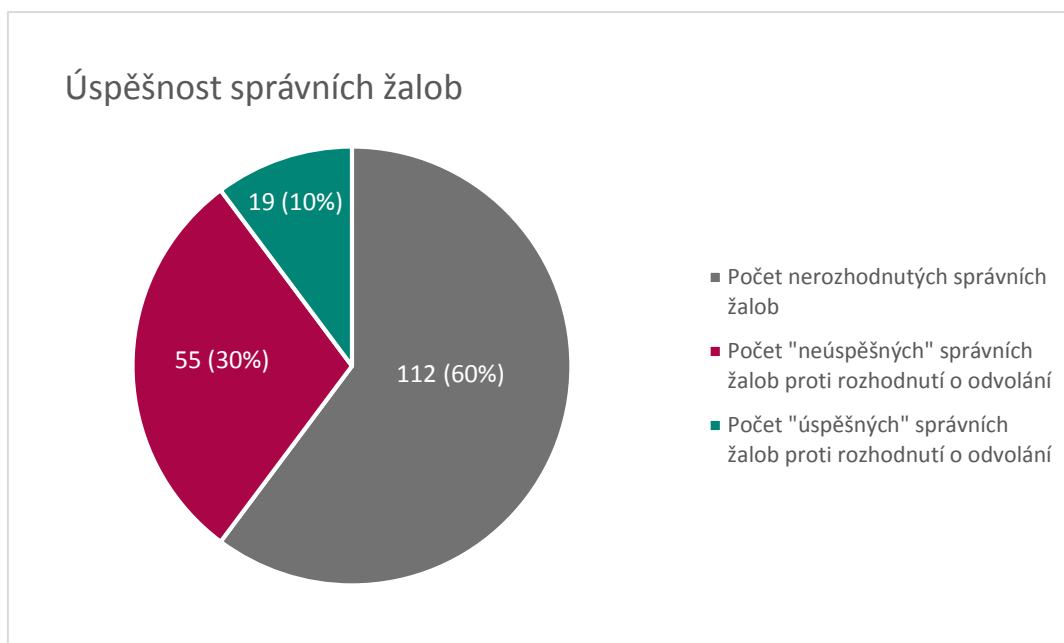
Ačkoliv z údajů dosud předložených finanční správou zatím nic nenasvědčuje riziku plošného užívání zajišťovacích příkazů (byť jsem přesvědčena o důležitosti doplnění určitých údajů), považuji za vhodné zabývat se otázkou jejich možného nezákonného používání (tj. zneužívání). Zde platí, že pouze soud může s konečnou platností rozhodnout přetrvávající spor mezi daňovým subjektem a finanční správou. Za významné proto považuji posouzení, jak se daňové subjekty dotčené zajišťovacími příkazy bránily, což je patrné z grafu č. 5 a grafu č. 6.

Graf č. 5 Přehled procesní obrany daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy prostřednictvím odvolání



Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů v Analýze

Graf č. 6 Přehled procesní obrany daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy ve správním soudnictví



Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů v Analýze

Daňové subjekty zhruba jen proti třetině zajišťovacích příkazů podaly odvolání a jen část z nich se následně bránila správní žalobou¹⁶. Z celkem 186 podaných správních žalob jich

¹⁶ Počet podaných správních žalob není totožný s počtem daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy, které podaly správní žalobu. Některé daňové subjekty podaly více správních žalob.



bylo k datu zpracování Analýzy rozhodnuto pouze 74, přičemž v 55 případech finanční správa uspěla a v 19 případech neuspěla. Některá rozhodnutí však byla napadena kasační stížností, proto může být výsledný poměr úspěšných a neúspěšných žalob jiný. O necelých dvou třetinách žalob dosud nerozhodl ani soud prvního stupně. Považuji proto za diskutabilní, nakolik lze z těchto údajů dovodit konečné závěry.

Odhlédnu-li od výsledku soudních řízení, faktem zůstává, že převážná část zajišťovacích příkazů (odvolání) nebyla napadena správní žalobou (ať jsou důvody jakékoliv) a v souladu s presumpcí platnosti a správnosti správních rozhodnutí¹⁷ je třeba tyto zajišťovací příkazy považovat za zákonné. Porovnávám-li počet 1545 daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy s počtem 19 úspěšných správních žalob, **nelze než učinit prozatímní závěr, že dostupné údaje nenasvědčují riziku zneužívání zajišťovacích příkazů.** Pokud by se však **významně zvýšil počet sporů vyhraných daňovými subjekty, mohlo by to relativizovat závěr o nezneužívání zajišťovacích příkazů.**

Otázkou je, kolik daňových subjektů se namísto zpochybnění zajišťovacího příkazu soustředí raději na samotné doměření daně (včetně zastoupení a obrany již v průběhu kontrolních postupů). **Proto by bylo vhodné doplnit ukazatel průměrné doby mezi vydáním zajišťovacího příkazu a vyměřením zajišťované daně, poměr počtu zajišťovacích příkazů napadených správní žalobou a počtu platebních výměrů na zajišťovanou daň napadených správní žalobou a poměr mezi výší zajišťované částky a konečnou výší vyměřené daně.**

Nepotvrzení systémového zneužívání zajišťovacích příkazů nevylučuje jednotlivá pochybení finanční správy, o čemž svědčí soudní řízení, v nichž finanční správa s konečnou platností zákonnost zajišťovacího příkazu neobhájila. **Nezákonné použití zajišťovacího příkazu pak pro dotčený subjekt může mít velmi vážné důsledky**, proto je třeba věnovat pozornost analýze postupů při vydání zajišťovacího příkazu či následného postupu správce daně. Dále v textu se proto zabývám některými dílčími otázkami, jež považuji za důležité a kde případně spatřuji prostor pro změnu správní praxe.

B.3 Předpoklady vydání zajišťovacího příkazu

Shrnutí kapitoly:

I. Nezbytným předpokladem vydání zajišťovacího příkazu je vždy existence odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. U dosud nestanovené daně musí být přiměřeně pravděpodobné i budoucí stanovení daně.

II. Nesplnění, byť jedné z podmínek (přiměřená pravděpodobnost stanovení daně nebo odůvodněná obava o vybrání daně), vylučuje možnost vydat zajišťovací příkaz. „Slabší důvody“ svědčící jedné z podmínek však lze kompenzovat „silnějšími důvody“ svědčícími pro druhou z nich.

¹⁷ K presumpci správnosti správních aktů se vyjadřoval např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 2. 2009, čj. 1 As 79/2008-128, č. 1815/2009 Sb. NSS; www.nssoud.cz.



III. Přiměřená pravděpodobnost stanovení daně i odůvodněná obava o vybrání daně jsou tzv. neurčitými právními pojmy, jejichž výklad formuje správní praxe i judikatura. Povinnost výkladu neurčitého právního pojmu klade na správce daně zvýšené argumentační nároky, které se musejí projevit ve formulační a logické kvalitě vydaného rozhodnutí.

B.3.1 Obecná východiska

Výše zajišťované částky v kombinaci s velmi krátkou (až nulovou) lhůtou k plnění vesměs citelně zasáhne do majetkové sféry daňového subjektu. To však zajišťovací příkaz nečiní bez dalšího nezákonným. Soudní judikatura naopak dospěla k závěru, že při stanovení výše zajištění není správce daně oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu.¹⁸

Vzhledem k mimořádné povaze zajišťovacího příkazu **musí správce daně vždy pečlivě zkoumat splnění zákonných podmínek pro jeho vydání**. Měl by postupovat **velmi zdrženlivě a zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu vykládat restriktivně**.¹⁹

Nezbytným předpokladem vydání zajišťovacího příkazu je vždy existence **odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi**.²⁰ Co konkrétně lze považovat za odůvodněnou obavu o vybrání daně, zákon nestanoví. Návod nedává ani důvodová zpráva. Ta se omezuje na velmi strohé konstatování, že důvody, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, by měly být uvedeny v jeho odůvodnění.²¹

Posouzení existence odůvodněné obavy o vybrání daně v konkrétním případě náleží správci daně, případně soudu. Zákonodárce správci daně neposkytl ani demonstrativní výčet skutečností, které má v této souvislosti vzít v úvahu, proto **výklad odůvodněné obavy o vybrání daně formuje správní praxe, a zejména soudní judikatura**.

V případě dosud **nestanovené daně** je dle judikatury²² esenciálním předpokladem vydání zajišťovacího příkazu existence **přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu**

18 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, čj. 4 Afs 158/2016-27, ve věci společnosti DC Metalux, s. r. o. (dále také „rozsudek DC Metalux“). Obdobně rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90.

19 Viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2016, čj. 31 Af 55/2015-333, ve věci společnosti AUTOTRANS PETROL, s. r. o. (dále také „rozsudek AUTOTRANS PETROL“).

20 Podmínka odůvodněné obavy o vybrání daně vyplývá přímo z ustanovení § 167 odst. 1 DŘ, podle něhož:

„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.“

21 Viz důvodová zpráva k § 167 daňového řádu.

22 Nejvyšší správní soud v rozsudku ČMO dovodil, že: „[...] správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.“



stanovena (dále také „přiměřená pravděpodobnost stanovení daně“).²³ Správce daně je tedy povinen důvody, pro které považuje budoucí stanovení daně za 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. **Jeho úvahy v tomto směru rovněž podléhají soudnímu přezkumu.**

Jak dále judikoval Nejvyšší správní soud,²⁴ splnění obou podmínek (tj. existence přiměřeně pravděpodobnosti stanovení daně a odůvodněné obavy o její budoucí dobytost) je nutné vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. **Pokud lze existenci některé z podmínek s jistotou vyloučit, pak zajišťovací příkaz zpravidla nelze vydat.**²⁵ Pokud však bude dána určitá míra splnění obou podmínek, lze např. nižší pravděpodobnost (**slabší důvody**) budoucího stanovení daně **kompensovat** jasnými okolnostmi (**silnými důvody**) pro závěr o odůvodněné obavě o vybrání daně (daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku), a naopak.²⁶

V praxi tak mohou nastat tyto situace:

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

Hodnotíme-li tedy praxi finanční správy při využívání zajišťovacích příkazů, nepoměříme jednotlivé případy s jednoznačně danými neměnnými kritérii, na jejichž základě bychom mohli jednoduše učinit závěr o zákonnosti či nezákonnosti jejího postupu, ale **pracujeme s neurčitými právními pojmy**, jejichž obsah je významně formován judikaturou. K vývoji judikatury přitom dochází vždy **s určitou časovou prodlevou a v praxi není výjimkou**,

23 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, ve věci společnosti Českomoravská olejářská komanditní společnost (dále také „rozsudek ČMO“), na nějž navazují mnohá další rozhodnutí.

24 Viz rozsudek ČMO.

25 Obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, ve věci P. Š. (dále také „rozsudek P. Š.“), podle něhož:

„Jelikož jsou zjištěné nedostatky napadeného rozhodnutí i zajišťovacích příkazů takového charakteru, že vylučují závěr o důvodnosti obav správce daně ve vztahu k budoucí úhradě daně (jasné okolnosti nebyly shledány), nebylo třeba vzájemně poměřovat pravděpodobnost stanovení daně a sílu důvodů svědčících o tom, že daňový subjekt znemožní uspokojení daňového nedoplatku.“

26 Obdobně též rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69, podle něhož „[č]ím nepříznivější je výhled na ekonomickou situaci daňového subjektu nebo čím nižší bude stanovená daň, tím méně ústavně-konformní bude vydání zajišťovacího příkazu.“



že soudní řízení týkající se přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu trvají několik let. To je, dle mého názoru, třeba mít při hodnocení praxe finanční správy na paměti.

B.3.2 Výklad a aplikace neurčitých právních pojmů

Používání neurčitých právních pojmů není v oblasti správního práva nijak nestandardní záležitostí.²⁷ Zákonodárce i soudy jich využívají zejména u jevů nebo skutečností, které **nelze přesně právně definovat, protože jejich obsah a rozsah se může měnit, být podmíněn např. úrovní poznání v technických vědách, časem i místem aplikace právního předpisu.** Použití neurčitého právního pojmu je tak dáno rozmanitostí a proměnností vztahů a nutností vzít v úvahu všechny možné podmínky aplikace s ohledem na měnící se okolnosti. To platí i v případě posuzování existence podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, kdy by podle Nejvyššího správního soudu bylo jen velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy o vybrání daně vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti.²⁸

Správce daně pak hodnotí, zda konkrétní případ patří do rozsahu neurčitého pojmu, či nikoliv.²⁹ Při interpretaci neurčitých pojmů vychází klasická metodologie³⁰ z konceptu tzv. tří oblastí významu pojmu, tak jak ukazuje následující náčrt.³¹

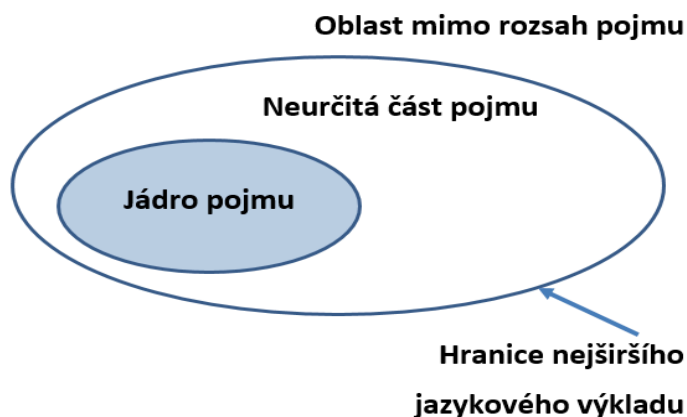
27 Použití neurčitých právních pojmů je jistou variantou odpovědi na tzv. paradox právního jazyka. „Zvyšování jednoznačnosti, přesnosti právního jazyka, a tedy zvyšování stupně jeho exaktnosti, vede k jeho nesrozumitelnosti, ke snížení informační hodnoty práva, a naopak. Je tím založen paradox právního jazyka: Zvyšování přesnosti, exaktnosti, vede k nesrozumitelnosti, a opačně, zvyšování srozumitelnosti vede ke snižování přesnosti. Snižování entropie přesností vede ke zvýšení nesrozumitelnosti.“ Více viz HOLLÄNDER, Pavel. *Filosofie práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2006, str. 217 a násl., ISBN: 80-8689896-2 nebo ŠKOP, Martin. *Jazyková metoda interpretace práva – důvod k nejistotě?* in GERLOCH, A., TRYZNA, J., WINTR, J.: *Metodologie interpretace práva a právní jistota*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, ISBN: 978-80-7380-388-9.

28 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, ve věci společnosti s ručením omezeným SLOVLIKER ČR (dále také „rozsudek SLOVLIKER“). Obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, čj. 9 Afs 57/2010-139.

29 K povaze neurčitého právního pojmu se vyjadřoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2004, čj. 7 A 131/2001-47, který se týkal výkladu pojmu „důvěryhodnost kolektivního investování“.

30 Původcem tohoto modelu je německý právní filosof a metodolog Philip Heck. Viz např. MELZER, Filip, *Metodologie nalézání práva*. 2. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2011. Str. 97 až 118. ISBN: 978-80-7400-382-0.

31 Kritiku tohoto metodologického postupu můžeme najít například u Šváry, který napadá tacitní předpoklad, na němž tato metoda stojí, totiž akceptaci reprezentacionalismu jakožto filosofické teorie jazyka. Viz ŠVÁRA, Ondřej. *Metodologická hodnota nauky o třech oblastech pojmu*. in GERLOCH, A., TRYZNA, J., WINTR, J.: *Metodologie interpretace práva a právní jistota*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, ISBN: 978-80-7380-388-9.



Toto schéma znázorňuje východisko pro **klasický jazykový výklad**. **Jádro pojmu** je taková množina prvků, u níž nepanují žádné rozumné pochybnosti o tom, že její prvky spadají pod daný pojem.³² **Neurčitá část pojmu** je taková množina prvků, u níž nelze s určitostí tvrdit, zda jednotlivé dílčí prvky této množiny lze podřadit pod interpretovaný pojem.³³ **Oblast mimo rozsah pojmu** je taková množina prvků, jejíž jednotlivé prvky pod interpretovaný pojem nelze rozumně podřadit.³⁴ Podřazení veškerých prvků potenciálně spadajících do neurčité části pojmu pod tento pojem představuje **mezní extenzivní výklad**. Naopak jejich kompletní vyloučení představuje **nejzazší hranici restriktivního výkladu**. Tyto mezní situace lze vnímat jako limity jazykového výkladu.

Jazykový výklad je však pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si smyslu a účelu právní normy, k čemuž slouží i řada dalších postupů jako logický a systematický výklad, teleologický výklad atd.³⁵ Použitím přílehlavých výkladových metod je třeba určit finální interpretaci pojmu. Soudní judikatura v této souvislosti vyzdvihuje **význam teleologického výkladu**, když dospěla k závěru, že není-li v zákoně stanovena žádná jiná norma, kterou by byla určena hranice pro volnost poznávání neurčitého právního pojmu, **je nutno meze jejich volného pohybu hledat toliko v účelu zákona**.³⁶

Při aplikaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit.³⁷ Použití neurčitého právního pojmu

32 Do jádra pojmu „obava“ lze například zařadit takový stav mysli, kdy jedinec předpokládá možný vývoj budoucích událostí směrem, který indikuje poškození zájmu, přičemž tento stav mysli evokuje negativní hodnocení tohoto poškození.

33 V případě pojmu „obava“ lze uvažovat o tom, zda tak lze popsat například takový stav mysli, kdy na základě historického vývoje nelze dovodit, že by budoucí události směřovaly k poškození zájmu, nicméně lze racionálně uvažovat o budoucím sledu událostí, které takový zájem poškozují.

34 Pod pojem „obava“ například nelze podřadit takový stav, kdy predikce budoucích událostí obsahuje pouze uzavřené množství alternativ, z nichž každá je z hlediska zachování předmětného zájmu pozitivní a neohrožuje jej.

35 Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ze dne 17. 12. 1997.

36 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2003, čj. 6 A 118/2001-44.

37 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 5 Afs 151/2004-73, zabývající se problematikou neurčitého právního pojmu „krácení daně jiným způsobem“.



tak klade na správní orgán **zvýšené argumentační nároky, které se musejí projevit ve formulační a logické kvalitě vydaného rozhodnutí.**³⁸

B.4 Odůvodněná obava o vybrání daně

Shrnutí kapitoly:

I. V souladu s cílem správy daní lze mít odůvodněnou obavu o vybrání daně v situaci, kdy je skutečně a vážně ohrožen příjem veřejného rozpočtu.

II. V praxi existuje řada indicií, které mohou podpořit odůvodněnou obavu o vybrání daně, a naopak, které mohou její pravděpodobnost oslabit či dokonce vyloučit.

III. Správce daně musí v každém posuzovaném případě pečlivě hodnotit veškerá zjištění (a to jak samostatně, tak ve vzájemné souvislosti) dotýkající se odůvodněné obavy o vybrání daně. Své hodnocení musí přezkoumatelným způsobem zaznamenat v odůvodnění rozhodnutí.

Při výkladu pojmu odůvodněné obavy o vybrání daně je namístě v první řadě vyjít z ustanovení § 1 odst. 1 a 2 daňového řádu, podle něhož je účelem zákona upravit postup správců daní a práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní; **cílem správy daní je pak správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.**³⁹ Jak poukazuje důvodová zpráva, cíl správy daní navazuje na smysl samotné existence daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti. Toho je dosahováno prostřednictvím účasti jednotlivce na nákladech nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb. Jde tedy o to realizovat stanovený příjem veřejného rozpočtu. Cíle správy daní však musí být vždy **dosaženo v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní a zásad řízení.** Jen při dodržení těchto podmínek naplňuje realizace cíle veřejný zájem. **Cílem správy daní je tak víc, než jen eliminace možného zkrácení daně.**⁴⁰

Pojem odůvodněné obavy o vybrání daně je třeba v souladu s cílem správy daní vykládat tak, že **dopadá na takové situace, kdy je skutečně a vážně ohrožen příjem veřejného rozpočtu, a proto je správce daně oprávněn přikročit k použití institutu s tak mimořádným dopadem do vlastnických práv daňového subjektu, jako je zajišťovací příkaz.**

Výklad toho, co konkrétně lze považovat za důvody svědčící o existenci odůvodněné obavy o vybrání daně, je pak zejména doménou správní praxe a soudní judikatury. Nesporným východiskem je to, že existence odůvodněné obavy o vybrání daně **musí být založena**

38 To ostatně lze vyčíst například i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 5 Afs 151/2004-73 (zveřejněném pod č. 701/2005 Sb. NSS), a nálezu Ústavního soudu ze dne 4. 4. 1997, sp. zn. III. ÚS 66/97 (in Sb. n. u. US, Svazek č. 7, Usnesení č. 8, str. 357), týkajících se neurčitých právních pojmů. Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, čj. 2 As 68/2008-127. Obdobně viz rozsudek AUTOTRANS PETROL.

39 Obdobně § 134 odst. 1 daňového řádu stanoví, že daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.

40 Viz důvodová zpráva k § 1 daňového řádu.



na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musejí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně.⁴¹ Správci daně tak nestačí pouhé konstatování, že má obavu o vybrání či dobytost daně v budoucnu, ale musí konkrétně uvést a odůvodnit, z čeho tak dovozuje.⁴²

Indicie, které mohou ve vzájemné souvislosti svědčit o existenci odůvodněné obavy o vybrání daně, jsou zejména následující:

- Daňovému subjektu hrozí insolvence či již podal insolvenční návrh,⁴³ případně se nachází ve fázi likvidace.⁴⁴
- Existují jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat/utlumovat podnikatelskou činnost⁴⁵ či ji převést na jiné subjekty.⁴⁶
- Existuje podezření na zapojení daňového subjektu do daňového podvodu.⁴⁷
- Daňový subjekt je nekontaktní či se správcem daně nespolupracuje.⁴⁸
- Daňová historie daňového subjektu je prakticky nulová.⁴⁹
- Dlouhodobý majetek daňového subjektu je neobvykle malý⁵⁰ nebo je téměř celý kryt cizími zdroji.⁵¹
- Daňový subjekt generuje mizivý zisk v porovnání s výší obrátu⁵² a není schopen vysvětlit model svého podnikání.⁵³

41 Viz rozsudek ČMO.

42 K obdobnému závěru dospěla již soudní judikatura ve vztahu k zajišťovacím příkazům dle zákona o správě daní a poplatků – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, čj. 9 Afs 57/2010-139.

43 Viz rozsudek SLOVLIKER. Obdobně též rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 6. 2015, sp. zn. 15 Af 378/2012, ve věci společnosti EUROESTER, s. r. o. (dále také „rozsudek EUROESTER“), nebo rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 15 Af 76/2014, ve věci společnosti Auto Anex, s. r. o. (dále také „rozsudek Auto Anex“).

44 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2017, sp. zn. 2 Afs 74/2017, ve věci Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci, spolek (dále také „rozsudek Automotoklub Masarykův okruh“).

45 Viz rozsudek ČMO. Obdobně též rozsudek EUROESTER či rozsudek Auto Anex.

46 Viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 52 Af 35/2015, ve věci společnosti PWRGASS, s. r. o.

47 Viz rozsudek P. Š., obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, čj. 10 Afs 18/2015-48, ve věci společnosti MPM Invest, s. r. o. (dále také „rozsudek MPM Invest“), nebo rozsudek MAKO trade nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, sp. zn. 6 Afs 3/2016, ve věci společnosti ABK–Pardubice, a. s. (dále také „rozsudek ABK–Pardubice“).

48 Viz rozsudek ČMO. Obdobně též rozsudek MPM Invest nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2016, čj. 9 Af 32/2012-70, ve věci HEAVY MACHINERY SERVICES, a. s. (dále také „rozsudek HEAVY MACHINERY SERVICES“).

49 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, sp.zn. 6 Afs 160/2016, ve věci společnosti ENIX COMMODITIES, s. r. o. (dále také „rozsudek ENIX COMMODITIES“), nebo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2016, sp.zn. 29 Af 84/2014, ve věci společnosti EA MASTER, s. r. o. (dále také „rozsudek EA MASTER“).

50 Viz rozsudek SLOVLIKER.

51 Viz rozsudek MAJORITY PETROL.



- Daňový subjekt obchoduje s rizikovou⁵⁴ nebo neobvyklou⁵⁵ komoditou.
- Majetek daňového subjektu je tvořen pouze prostředky na účtu,⁵⁶ obratem přeposílaných na účty jiných subjektů⁵⁷ (často personálně propojených), či jinou vysoce likvidní komoditou.⁵⁸
- Předpokládaná výše daně několikanásobně převyšuje majetek či jmění daňového subjektu.⁵⁹
- Na adrese sídla uvedeného v obchodním rejstříku daňový subjekt fyzicky nesídlí (má tzv. virtuální sídlo),⁶⁰ nebylo zjištěno místo provozování jeho činnosti či nemá žádné zaměstnance.⁶¹

Správce daně (potažmo soud) **hodnotí zjištěné skutečnosti ve vzájemné souvislosti a posuzuje, zda a případně jak silně naplňují existenci odůvodněné obavy o vybrání daně.** Zajišťovací příkaz lze přitom vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu o výběr daně.⁶² A naopak **to, že daňový subjekt splňuje některou z uvedených indicií, ještě zdaleka automaticky neznamená, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz.**

Soudní judikatura například dospěla k závěru, že ačkoliv budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není to samo o sobě důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu.⁶³ Stejně tak skutečnost, že daňový subjekt není majitelem nemovitých věcí a jeho majetek je poměrně likvidní (pokud současně nejsou doloženy žádné snahy či pokusy o umělé snižování hodnoty majetku), neodůvodňuje bez dalšího

52 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, čj. 2 Afs 250/2015-53, ve věci společnosti LEDOPA GROUP, s. r. o. (dále také „rozsudek LEDOPA GROUP“), nebo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2016, čj. 62 Af 26/2015-43, ve věci společnosti Exposure Group, a. s. (dále také „rozsudek Exposure Group“).

53 Viz rozsudek ENIX COMMODITIES.

54 Viz rozsudek ČMO nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2016, čj. 8 Af 1/2013-42, ve věci společnosti ATOMSCRIPT, s. r. o. (dále také „rozsudek ATOMSCRIPT“).

55 Viz rozsudek MPM Invest.

56 Viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2015, sp.zn. 3 Af 23/2013, ve věci společnosti Naturalia, s. r. o. (dále také „rozsudek Naturalia“), obdobně též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 1. 2016, sp.zn. 3 Af 33/2013, ve věci Azutan MB, s. r. o. (dále také „rozsudek Azutan MB“), nebo rozsudek EA MASTER atd.

57 Viz rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2016, sp.zn. 29 Af 46/2014, ve věci společnosti LAFFERA GROUP, s. r. o. (dále také rozsudek „LAFFERA GROUP“).

58 Viz rozsudek Exposure Group.

59 Viz rozsudek ČMO nebo rozsudek Exposure Group.

60 Viz rozsudek ATOMSCRIPT.

61 Rozsudek Naturalia nebo rozsudek Azutan MB nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2016, sp.zn. 11 Af 23/2015, ve věci společnosti Master Builder, s. r. o., nebo rozsudek LAFFERA GROUP.

62 Viz rozsudek ČMO.

63 Viz rozsudek P. Š.



vydání zajišťovacího příkazu.⁶⁴ I když daňový subjekt obchoduje s rizikovou komoditou ve vztahu k daňovým únikům, nezakládá to ještě samo o sobě oprávnění správce daně vydat zajišťovací příkaz⁶⁵ atd.

Odůvodněná obava o vybrání daně však může být i oslabena až vyloučena, a to těmito indiciemi:

- Daňový subjekt je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou.⁶⁶
- Daňový subjekt vlastní nemovité i movité věci značné hodnoty, má větší počet stálých zaměstnanců a transparentní majetkovou strukturu.⁶⁷
- Bezproblémová daňová historie spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, hladkým a včasným plněním uložené záznamní povinnosti atd.⁶⁸
- Přichází v úvahu možnost povolit daňovému subjektu posečkání úhrady daně apod.⁶⁹
- Daňový subjekt nezmenšuje svůj majetek,⁷⁰ nebo jej dokonce rozmnožuje.⁷¹
- Daňový subjekt je podnikající fyzickou osobou, a má tedy z tohoto důvodu podstatně snížené možnosti zatajení majetku a změna identity či struktury za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem je pojmově vyloučena.⁷²
- Daňový subjekt nabízí poskytnutí dobrovolného zajištění jako možnost, jak předejít vydání zajišťovacího příkazu.⁷³

I zde analogicky platí, že splňuje-li daňový subjekt jednu z uvedených podmínek, ještě to automaticky nepřekáží vydání zajišťovacího příkazu. V praxi může nastat celá řada různých kombinací indicií podporujících odůvodněnou obavu o vybrání daně i těch, které ji oslabují, či dokonce vylučují. Hodnocení pak musí správce daně přezkoumatelným způsobem zaznamenat v odůvodnění zajišťovacího příkazu, případně rozhodnutí o odvolání.

64 Viz rozsudek Auto Anex. Obdobně také rozsudek HEAVY MACHINERY SERVICES, kdy soud dospěl k závěru, že samotná existence zástavních práv není důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, a není ani podstatné, kdy zástavní práva na nemovitostech a obchodním podílu vznikla.

65 Viz rozsudek ATOMSCRIPT.

66 Viz rozsudek ČMO nebo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2017, čj. 62 Af 119/2015-462, ve věci společnosti Indra-Šebesta, v. o. s., insolvenční správce dlužníka FRIGOPRIMA spol. s r. o. (dále také „rozsudek FRIGOPRIMA“).

67 Viz rozsudek ČMO nebo rozsudek FRIGOPRIMA.

68 Viz rozsudek ČMO nebo rozsudek P. Š.

69 Viz rozsudek P. Š., podle něhož „[...] je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.“

70 Viz rozsudek ČMO.

71 Viz rozsudek P. Š. nebo rozsudek FRIGOPRIMA.

72 Viz rozsudek P. Š.

73 Viz rozsudek P. Š. nebo rozsudek ČMO.



B.5 Přiměřená pravděpodobnost stanovení daně

Shrnutí kapitoly:

I. V právně nesporných případech (aplikace jasných zákonných ustanovení, dlouhodobě nezpochybnovaný výklad a aplikace, konzistentní judikatura) postačí k vydání zajišťovacího příkazu zpravidla i slabší důvody svědčící o existenci odůvodněné obavy o vybrání daně.

II. V případech právně sporných lze zajišťovací příkaz vydat zpravidla jen tehdy, existují-li silné důvody svědčící o existenci odůvodněné obavy o vybrání daně.

V případě **dosud nestanovené daně** je nezbytnou podmínkou vydání zajišťovacího příkazu **přiměřená pravděpodobnost stanovení daně**. Jedná se rovněž o neurčitý právní pojem postupně formovaný judikaturou.

Ačkoliv při vydávání zajišťovacího příkazu **nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně**,⁷⁴ nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je 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.⁷⁵

Jak dále rozvedl Nejvyšší správní soud⁷⁶ „[v]ždy je třeba uspokojivě vysvětlit, proč i v konfrontaci s odvolacími námitkami přetrvává přesvědčení o tom, že je pravděpodobné budoucí vyměření daně. Opačný přístup by měl za následek, že by správci daně stačilo do odůvodnění zajišťovacího příkazu uvést prakticky libovolné zdůvodnění, že daň bude v budoucnu s přiměřenou pravděpodobností stanovená, a žalovaný by v odvolacím řízení mohl zkoumat pouze existenci této úvahy, nikoli již její obsah.“

Při přezkumu zajišťovacího příkazu proto není a priori vyloučeno provádění dokazování, a to i prostřednictvím např. znaleckého posudku, pokud může zpochybnit samotnou možnost existence dlužné daně, a vyhodnotit jej v kontextu ostatních důkazů opatřených v daňovém řízení.⁷⁷

I zde platí pravidlo, že správce daně (potažmo soud) hodnotí ucelený a logický okruh indicií ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně a **posuzuje, zda a případně jak silně naplňují existenci této podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu**. Výčet skutečností, které zakládají přiměřenou pravděpodobnost stanovení daně, přitom bude v praxi velmi pestrý.

⁷⁴ Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení a jednou v samotném řízení vyměřovacím, viz rozsudek MPM Invest.

⁷⁵ Viz rozsudek ČMO.

⁷⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, čj. 7 Afs 194/2016-30, ve věci společnosti K Oil Křeček, s. r. o. (dále také „rozsudek K Oil Křeček“).

⁷⁷ Viz rozsudek Automotoklub Masarykův okruh.



Zjednodušeně půjde o situace, kdy správce daně v daňovém řízení či vlastní analytickou činností zjistí důvodné skutečnosti nasvědčující tomu, že daňový subjekt při plnění svých daňových povinností postupoval nezákonně, tj. neuvedl veškeré skutečnosti mající vliv na skutečnou výši daně či nezákonně svoji daňovou povinnost snížil apod. Zda bude možné důvody svědčící existenci přiměřené pravděpodobnosti hodnotit jako silné, či slabé, pak bude mít vliv zejména to, zda se jedná o relativně právně nespornou situaci nebo zda jde o spor o výklad práva.⁷⁸

- Relativně právně nesporná situace

Do této kategorie budou spadat ty situace, kdy postup daňového subjektu lze podřadit pod některé z ustanovení daňových předpisů, o jehož výklad není v praxi závažnějších sporů či jehož výklad je řešen konstantní judikaturou.

Zpravidla sem lze podřadit i případy, kdy správce daně zjistí okolnosti nasvědčující tomu, že **daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH**, které mohou založit budoucí doměření DPH.⁷⁹

Pokud správce daně shromáždí dostatek relevantních skutečností, lze očekávat, že **pravděpodobnost stanovení daně bude hodnocena spíše jako vysoká**. Jinak řečeno, v těchto případech budou zpravidla dány **silné důvody ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně a v přezkumu zákonnosti proto mohou obstat i ty zajišťovací příkazy, u nichž jsou dány pouze slabé důvody pro odůvodněnou obavu o vybrání daně**.

- Spor o výklad práva

Do této kategorie budou zpravidla spadat ty situace, kdy hodnocení postupu daňového subjektu je závislé na řešení složité právní otázky, která není judikaturou prozatím uspokojivě řešena, tj. v praxi se **vede spor o výklad práva**⁸⁰.

Sporem o výklad práva je přitom třeba rozumět ty případy, kdy je prima facie z povahy sporu o vlastní hmotněprávní daňovou povinnost patrné, že vskutku jde o skutečnosti tak či onak právně nebo skutkově sporné a v nějaké míře nejasné.⁸¹ V těchto případech

78 Obdobně viz rozsudek P. Š., podle něhož:

„Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že je třeba rozlišovat mezi situacemi, kdy právní názor správce daně, na němž zakládá svou úvahu o pravděpodobnosti doměření daně, vychází z jasných zákonných ustanovení, jejich dlouhodobě nezpochybnovaného výkladu a aplikace, potvrzené případně i konzistentní judikaturou vysokých soudů, a na druhé straně situacemi typu té, v níž je nyní žalobce. Jde o nový výklad, se kterým byl daňový subjekt seznámen až v průběhu daňové kontroly a který je právně složitý a nebyl dosud judikatorně potvrzen.“

79 Důležité je, že v tomto stádiu daňového řízení naopak nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého ve smyslu judikatury Soudního dvora EU. Viz rozsudek ABK-Pardubice, rozsudek S METAL anebo rozsudek EUROBIT GROUP a další.

80 Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie dne 29. 6. 2017 usnesením čj. 9 Afs 137/2016-60 předběžnou otázku ve věci AREX CZ proti Odvolacímu finančnímu ředitelství. Ta se týká určení, na které osoby povinné k DPH se při přeshraničním dodání výrobků podléhajících spotřební dani uvnitř Společenství vztahuje osvobození dle článku 138 odst. 2 písm b) Směrnice o DPH.

81 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016-132, ve věci společnosti VHS - ROPA plus, spol. s r. o. (dále také „rozsudek VHS-ROPA“).



nastávají v praxi největší střety mezi správcem daně a daňovým subjektem. **Důvody svědčící o pravděpodobnosti stanovení daně v těchto případech budou zpravidla velmi slabé.** Není přitom *a priori* vyloučeno, že zajišťovací příkaz v přezkumu zákonnosti i přesto obstojí, ale pouze pokud bude možné nízkou pravděpodobnost stanovení daně kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy o její budoucí vymahatelnost.⁸²

B.6 Postup správce daně v řízení o zajištění daně

Shrnutí kapitoly:

I. Vydání zajišťovacího příkazu je prvním úkonem vůči daňovému subjektu v řízení o zajištění daně. Možnost daňového subjektu ovlivnit vydání zajišťovacího příkazu svými tvrzeními či návrhy důkazních prostředků je tak přinejmenším velmi omezená či vyloučená.

II. Správce daně je povinen vynaložit veškeré úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností (tedy i těch ve prospěch daňového subjektu) týkajících se pravděpodobnosti stanovení daně a obavy o její budoucí dobytost.

III. Ačkoliv by aplikace zásady přiměřenosti mohla mít při vydávání zajišťovacího příkazu teoreticky své uplatnění, není pro její aplikaci prostor, neboť daňový řád správci daně za situace, kdy je splněna podmínka existence odůvodněné obavy, nedává jinou možnost, jak výběr daně zajistit. Z téhož důvodu je problematická i otázka aplikace zásady legitimního očekávání.

IV. Zásada přiměřenosti a legitimního očekávání se uplatní zejména v postupu správce daně po vydání zajišťovacího příkazu.

B.6.1 Řízení o zajištění daně – obecná východiska

Vydání zajišťovacího příkazu a postup správce daně s ním spojený **spadá do dílčího řízení při placení daní, a to konkrétně do řízení o zajištění daně.**⁸³ Podle ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu je řízení zahájeno dnem, kdy správce daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učinil první úkon ve věci.⁸⁴ V případě, že je oznámení o zahájení řízení činěno formou rozhodnutí, nastávají účinky zahájení řízení okamžikem jeho oznámení, tzn. buď doručením, nebo jiným zaprotokolovaným způsobem seznámení příjemce s jeho obsahem.⁸⁵

⁸² Viz rozsudek ČMO, rozsudek VHS - ROPA či rozsudek P. Š. atd.

⁸³ Viz § 134 odst. 3 písm. b) DŘ.

⁸⁴ Viz § 91 odst. 1 DŘ, podle něhož:

„Řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci.“

⁸⁵ Viz komentář k § 101 odst. 5 a 6 DŘ in BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 22. 11. 2017]. ISSN 2336-517X.



V případě zajišťovacích příkazů je prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu právě vydání rozhodnutí o zajišťovacím příkazu. U zajišťovacího příkazu dle § 103 ZDPH, který je účinný a vykonatelný již okamžikem jeho vydání, lze teoreticky dospět k absurdnímu závěru, že účinky rozhodnutí správce daně nastávají dříve, než je zahájeno řízení, v němž má být toto rozhodnutí vydáno. Jak uvádí důvodová zpráva, správce daně je sice povinen pokusit se o zajišťovacím příkazu vyrozumět daňový subjekt a sepsat o tom úřední záznam, ale jeho případný neúspěch nemění nic na tom, že se zajišťovací příkaz stal účinným a vykonatelným již okamžikem jeho vydání.⁸⁶ Aby nástup účinků zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání byl v tomto směru vůbec obhajitelný,⁸⁷ je zřejmě nutné dovodit, že speciální právní úprava § 103 ZDPH implicitně ovlivňuje okamžik zahájení řízení o vydání zajišťovacího příkazu v tom směru, že je řízení zahájeno již vydáním zajišťovacího příkazu, obdobně jako je například exekuční řízení zahájeno vydáním exekučního příkazu, ačkoliv zde tak zákon stanoví výslovně.⁸⁸ **Je tak otázkou, zda by nebylo namístě stanovit tak výslovně i v případě § 103 ZDPH.**

Časově vydání zajišťovacího příkazu na **dosud nesplatnou daň** spadá logicky do období od stanovení daně do její splatnosti. V případě **dosud nestanovené daně** lze teoreticky uvažovat o možnosti vydat zajišťovací příkaz od okamžiku vzniku daňové povinnosti⁸⁹ do stanovení daně. Zpravidla však k vydání zajišťovacího příkazu bude docházet během daňové kontroly. Pokud by správce daně přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu před zahájením daňové kontroly, soud k žalobní námitce ověří, **zda správce daně skutečně vede předmětné řízení směřující ke stanovení daně, a pokud by tomu tak nebylo, podstatně by to relativizovalo existenci skutečné důvodné obavy správce daně.**⁹⁰

86 Důvodová zpráva k § 103 ZDPH.

87 Srov. rozsudek MAKO trade, podle něhož:

„... faktické důsledky zajišťovacího příkazu však neznamenají a priori protiústavnost § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, jelikož nepředstavují vybočení z ústavního pořádku, který zakotvuje zmocnění k omezení vlastnického práva výběrem daní tak, že se může dít pouze v zákonem stanovených mezích, ani s ním nejsou v rozporu. Výběr daní je totiž zakotven článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, přičemž podle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy, lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na to, že i jiná rozhodnutí zajišťovací povahy jsou předběžně vykonatelná, zpravidla již okamžikem jejich vydání nebo doručení povinné osobě (srov. např. § 76d občanského soudního řádu).“

88 Srov. § 178 odst. 1 DŘ:

„Daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení.“

89 Dle § 3 DŘ:

„Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.“

90 Viz rozsudek S METAL. Obdobně viz rozsudek Exposure Group, podle něhož „Přestože daňové řízení není ukončeno a správce daně nemá k dispozici všechny důkazy pro učinění konkrétního závěru ohledně správného stanovení daně, musí být z daňového spisu zjevné, že správce daně činí procesní kroky směřující ke stanovení daně (které mohou předcházet vydání zajišťovacího příkazu či následovat bezprostředně po něm).“



B.6.2 Dokazování v řízení o zajištění daně

Vzhledem k tomu, že zahájení řízení, vydání zajišťovacího příkazu a nástup jeho účinků spadají prakticky v jedno, je nezbytné, aby **správce daně důsledně dodržoval povinnost přihlídnout ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo⁹¹ bez ohledu na to, zda jde o okolnosti svědčící ve prospěch, či neprospěch daňového subjektu, a žádné důkazy neopomenout, či dokonce vědomě nezatajit.⁹²**

Daňový řád v tomto směru ukládá správci daně povinnost dbát na to, **aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.⁹³** Ve vztahu k vyměřovacímu řízení sice judikatura dovodila, že uvedené pravidlo neznamená, že by správce daně byl *a priori* povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch,⁹⁴ to však přímo souvisí s povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.⁹⁵ Tato koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, v němž je skutkovým základem tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti.⁹⁶ Je to právě daňový subjekt, kdo svým aktivním jednáním určuje průběh celého řízení,⁹⁷ a proto zde má omezení vyhledávací povinnosti správce daně své opodstatnění.

Zcela jiná situace je však v řízení o zajišťovacím příkazu, kdy **daňový subjekt z logiky věci o záměru správce daně vydat zajišťovací příkaz neví a jeho možnost jej aktivně ovlivnit je značně limitovaná.** Jsem si vědoma toho, že po vydání zajišťovacího příkazu daňový subjekt již může tvrzení a důkazy ve svůj prospěch správci daně předložit. S ohledem na prakticky okamžitý nástup účinků zajišťovacího příkazu je však účinnost takové obrany ve vztahu k dopadům do jeho majetkové sféry značně omezená, a je **proto třeba soustředit pozornost právě na úkony správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu.**

Pro daňový subjekt by striktní omezení vyhledávací povinnosti správce daně prakticky znamenalo, že nejpozději po zahájení daňové kontroly (ne-li dříve) by měl začít z opatrnosti správci daně tvrdit a prokazovat skutečnosti,⁹⁸ které by mohly existenci odůvodněné obavy vyvrátit pro případ, že by správce daně vydání zajišťovacího příkazu zvažoval. **Takový závěr však považuji za nepřijatelný.** Naopak mám za to, že v případech,

91 Viz § 8 odst. 1 DŘ.

92 Viz komentář k § 8 DŘ in BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 22. 11. 2017]. ISSN 2336-517X.

93 Viz § 92 odst. 2 DŘ.

94 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 41/2013-33.

95 Viz § 92 odst. 3 DŘ.

96 Viz komentář k § 92 odst. 3 DŘ in BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 22. 11. 2017]. ISSN 2336-517X.

97 Viz komentář k § 135 DŘ in BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 22. 11. 2017]. ISSN 2336-517X.

98 Skutečnosti, které mají vliv na existenci odůvodněné obavy, přitom výrazně přesahují povinnost tvrzení daňového subjektu v nalézacím řízení.



kdy správce daně zvažuje využití tak intenzivního zásahu, jako je zajišťovací příkaz, je **namíste od něj požadovat, aby vynaložil veškeré úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností (tedy i těch ve prospěch daňového subjektu)⁹⁹ týkajících se přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně a obavy o její budoucí dobytost.¹⁰⁰**

B.6.3 Aplikace zásady přiměřenosti a legitimního očekávání

Jedna z nejčastějších výtek daňových subjektů v řízení o zajišťovacím příkazu spočívá v tom, že správce daně nepostupoval v souladu se zásadou přiměřenosti, jak by bylo namíste v případě zajišťovacího příkazu jako krajního prostředku. Některé daňové subjekty v řízení o zajišťovacím příkazu namítají porušení zásady legitimního očekávání. Proto se dále věnují těmto dvěma zásadám a limitům jejich aplikace v řízení o zajišťovacím příkazu.

▪ Zásada přiměřenosti

Zásadu přiměřenosti daňový řád definuje tak, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.¹⁰¹

Judikatura se však k aplikovatelnosti zásady přiměřenosti staví spíše restriktivně, když dovodila, že požadavky principu přiměřenosti zohledňují již zákonné podmínky vydání zajišťovacího příkazu.¹⁰²

Například Krajský soud v Brně pak aplikaci zásady přiměřenosti jako jedné z determinant rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu v rozsudku S METAL¹⁰³ zcela odmítl, když uzavřel, že „[k] porušení zmiňované zásady by došlo jen v tom případě, kdy by nebyly pro vydání zajišťovacího příkazu splněny zákonem dané předpoklady, tedy existence relevantních skutečností, které odůvodňují obavu správce daně ohledně nedobytnosti daně.“ Jinak řečeno, takový zajišťovací příkaz by bylo nutno označit za nezákonný již pro rozpor s § 167 daňového řádu. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku SLOVLIKER ČR v tomto směru dospěl k závěru, že „není zřejmé, jakým jiným způsobem měly celní orgány postupovat, aby stěžovatelku méně zatížily a ještě dosáhly cíle správy daní. V žalobě uváděná možnost

99 Srov. přiměřeně náleze Ústavního soudu České republiky ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06 (N 92/53 SbNU 181); dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>.

100 Skutečnost, že správce daně je povinen prokázat pouze přiměřenou pravděpodobnost, a nikoliv stav, o němž není důvodných pochyb, se pak odráží v hloubce dokazování, kdy po správci daně nelze požadovat, aby prováděl například detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu. Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, sp. zn. 2 Afs 213/2016, Pneu servis Internacional, spol. s r. o. (dále také „rozsudek Pneu servis Internacional“).

101 Viz § 5 odst. 3 DŘ.

102 Viz rozsudek LEDOPA GROUP. Obdobně také rozsudek Automotoklub Masarykův okruh, podle něhož:

„Zákonodárce stanovením podmínek, za nichž lze zajišťovací příkaz vydat, reflektoval nutnost proporcionality zásahu do práva daňových subjektů na pokojné užívání majetku (čl. 11 Listiny základních práv a svobod); jinými slovy, intenzita okamžitého zásahu do základního práva užívat majetek je přiměřená intenzitě a aktuálnímu ohrožení veřejného zájmu, které vyvěrá ze specifických okolností týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu.“

103 Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014-230, ve věci společnosti s ručením omezeným S Metal (dále také „rozsudek S METAL“).



vyčkání celních orgánů do okamžiku splatnosti spotřební daně nedává žádný rozumný smysl – mělo-li by vyčkání na splatnost daně přednost před vydáním zajišťovacího příkazu s ohledem na § 5 odst. 3 daňového řádu, byl by institut zajišťovacího příkazu v praxi zcela nepoužitelným. Stejně tak nebylo vůbec možné vydat exekuční příkaz, jak stěžovatelka navrhovala v žalobě, neboť pro takový postup neměly celní orgány žádný exekuční titul.“

Dle zásady přiměřenosti správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění povinností daňových subjektů jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, tedy správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Zásada přiměřenosti tak předpokládá, že **zákon správcům daně dává více možností, jak dosáhnout cíle správy daní, a správce daně je při jejich volbě omezen právě touto zásadou.**

V této souvislosti je třeba si uvědomit, že správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu nedisponuje vykonatelným exekučním titulem, na jehož základě by mohl být i jen zřídit zástavní právo k majetku daňového subjektu.¹⁰⁴ Mohl by sice přijmout například ručení třetí osoby nebo finanční záruku,¹⁰⁵ ty jsou však založeny výhradně na dobrovolné spolupráci daňového subjektu se správcem daně a ten nemá možnost jejich poskytnutí státně mocensky vynutit. Kdyby však daňový subjekt tuto formu zajištění poskytl (a správce daně by jeho nabídku přijal), významně by to relativizovalo odůvodněnou obavu o vybrání daně jako základní podmínku vydání zajišťovacího příkazu – tedy nebylo by zpravidla možné zajišťovací příkaz vůbec vydat pro rozpor se zákonem. Ačkoliv by teoreticky aplikace zásady přiměřenosti mohla mít v řízení o zajišťovacím příkazu své uplatnění, **není pro její aplikaci prostor, neboť daňový řád správcům daně za situace, kdy je splněna podmínka existence odůvodněné obavy o vybrání daně, nedává jinou možnost, jak výběr daně zajistit. Tato zásada se však uplatní při postupu správce daně po vydání zajišťovacího příkazu** (viz část B.7 této zprávy).

- Zásada legitimního očekávání

Další zásadou, jejíž aplikaci je možné zvažovat a jež se objevuje v argumentaci některých daňových subjektů, je **zásada legitimního očekávání**.¹⁰⁶ Správce daně musí dbát na to, aby v obdobných případech postupoval obdobně a v jeho rozhodování nevznikaly nedůvodné rozdíly. Z této zásady je mimo jiné dovozován princip vázanosti správního

¹⁰⁴ Dle ustanovení § 170 odst. 1 DŘ:

„Správce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak.“

K tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, čj. 2 Afs 276/2016-28, podle něhož:

„Zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, může být zahájeno pouze v případě **existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení** (případně v řízení exekučním, jde-li o stanovení exekučních nákladů), **kteřá navzdory její splatnosti nebyla plně uhrazena**... Zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva je podobné daňové exekuci. V obou případech se jedná o další fázi daňového řízení navazující na vyměřovací řízení, **jehož podmínkou je existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení.**“

¹⁰⁵ Viz § 173 DŘ.

¹⁰⁶ Viz ustanovení § 8 odst. 2 DŘ.



orgánu správní praxí.¹⁰⁷ Závěr o nemožnosti alternativního postupu v případě existence odůvodněné obavy, který v podstatě vylučuje aplikaci zásady přiměřenosti, se promítá i do možnosti zohlednit zásadu legitimního očekávání.

Pokud totiž zákon nedává správci daně jinou alternativu k vydání zajišťovacího příkazu, pak nelze legitimně očekávat užití jiného prostředku. Z dostupných informací vyplývá, že správní praxe ohledně vydání zajišťovacích příkazů je patrně nejkoordinovanějším postupem správce daně.¹⁰⁸ Promítnutí této zásady do soudní judikatury je prozatím spíše sporadické.¹⁰⁹ **Prostor pro uplatnění této zásady lze tak spatřovat spíše v postupu správce daně po vydání zajišťovacího příkazu, viz část B.7 této zprávy.**

B.7 Postup po vydání zajišťovacího příkazu

Shrnutí kapitoly:

I. Správce daně musí svým postupem po vydání zajišťovacího příkazu zachovat daňovému subjektu rozumnou naději na udržení jeho ekonomické existence, a to až do okamžiku stanovení daně (případně až do ukončení soudního řízení ohledně této daně), neboť až tehdy jsou existence a rozsah daňové povinnosti postaveny najisto.

II. Správce daně by se nejprve měl pokusit zajistit výběr daně prostřednictvím zástavního práva k majetku daňového subjektu a k invazivnějším nástrojům daňové exekuce přistoupit teprve, pokud zřízení zástavního práva nepřichází v úvahu s ohledem na majetkovou situaci daňového subjektu či je-li nedostatečné.

III. Správce daně by se měl pokusit neprodleně kontaktovat daňový subjekt a projednat s ním akceptovatelné způsoby zajištění daňové povinnosti, které by v co nejmenší míře zasáhly do jeho fungování.

B.7.1 Postup správce daně po vydání zajišťovacího příkazu - obecná východiska

Je-li aplikace zásady přiměřenosti značně omezena až vyloučena v případě správního uvážení při vydání zajišťovacího příkazu, **jiná situace nastává po jeho vydání.** Správci daně se s účinností zajišťovacího příkazu otvírá řada možností, jak reálně daň vybrat. Racionální a zodpovědný správce daně přitom musí volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů.¹¹⁰ **Nepřiměřená realizace zajišťovacího příkazu totiž může během mimořádně krátké doby paralyzovat dosud běžně fungující podnikatelský subjekt a nevratně jej zničit.**¹¹¹

107 Viz komentář k § 8 odst. 2 DŘ in BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 22. 11. 2017]. ISSN 2336-517X.

108 Viz část B.10 této zprávy.

109 Srov. rozsudek VHS-ROPA a rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Af 36/2016, ze dne 27. 3. 2017.

110 Viz rozsudek VHS-ROPA.

111 Srov. rozsudek VHS – ROPA.



Je přitom nejen v zájmu daňového subjektu, ale i správce daně (potažmo státu), zvolit takový způsob, který ještě **umožní dosáhnout cíle správy daní a zajistí vybrání daně, avšak současně v největší možné míře umožní daňovému subjektu pokračování ekonomické činnosti**. Nejvyšší správní soud v této souvislosti v rozsudku P. Š. uvádí, že „[ú]čelem 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. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí.“

Jak dále konstatoval Nejvyšší správní soud v usnesení VHS–ROPA¹¹², razance a bezprostřednost zajišťovacího příkazu a na něj navazujících exekučních opatření vyžaduje, aby pokud možno po celou dobu vedení sporu před správními soudy o meritum věci měl **daňový subjekt rozumnou naději na zachování své ekonomické existence**. Důsledně je třeba uvedenou zásadu uplatňovat zejména v případech, kdy je *prima facie* z povahy sporu patrné, že jde o skutečnosti právně nebo skutkově sporné či nejasné. **Pouze zcela výjimečně** bude v průběhu řízení před správními soudy **možno připustit ekonomickou likvidaci daňového subjektu v exekuci**. Bude tomu jen tehdy, bude-li **správce daně schopen popsat a doložit, že pravým smyslem a účelem existence dotčeného subjektu je převážně podvodné jednání**. U těchto daňových subjektů by snaha o další zachování jejich ekonomické existence znamenala, že by jim po dobu soudního řízení bylo fakticky umožněno pokračovat v podvodném jednání.¹¹³

V této souvislosti považuji za významné poukázat na to, že byť daňový řád považuje zajišťovací příkaz za exekuční titul stejně jako vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně,¹¹⁴ přičemž mezi nimi nečiní rozdíl v tom smyslu, že by s jeho vydáním správcem daně dával rozdílný rozsah exekučních oprávnění, jistý rozdíl zde přesto existuje. Zatímco rozhodnutí o stanovení daně stanoví daňovou povinnost najisto, zajišťovací příkaz existenci daňové povinnosti stanoví v rámci přiměřené pravděpodobnosti a její výši správce daně zpravidla určuje dle pomůcek.¹¹⁵

Mám proto za to, že ačkoliv se soud v rozsudku VHS-ROPA vyjadřuje k postupu správce daně v průběhu soudního řízení (ať již ve vztahu k zákonnosti zajišťovacího příkazu, či na něj navazujícího řízení o stanovení daně), **uplatní se uvedené pravidlo šířeji, a je třeba je přiměřeně aplikovat na postup správce daně i v případech, kdy daňový subjekt zajišťovací příkaz nenapadl správní žalobou, a to minimálně do okamžiku stanovení daně (případně až do ukončení soudního řízení ohledně této daně), neboť až tehdy jsou existence a rozsah daňové povinnosti postaveny najisto.**

112 Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016 – 96 ve věci ve věci společnosti VHS - ROPA plus, spol. s r. o. (dále jen „usnesení VHS-ROPA“)

113 Viz rozsudek P. Š.

114 Viz ustanovení § 176 odst. 1 DŘ.

115 Dle § 167 odst. 4 DŘ:

„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.“



B.7.2 Realizace zajištění daně

Správce daně může při realizaci zajišťovacího příkazu využít 1) dalších institutů sloužících k zajištění daně či 2) nástrojů daňové exekuce. Využití zajišťovacích institutů by přitom mělo mít s ohledem na zásadu přiměřenosti zásadně přednost. Ostatně i daňový řád předpokládá v případě nesplnění zajišťované povinnosti v první řadě zřízení zástavního práva.¹¹⁶ Použití nástrojů daňové exekuce by tak mělo přicházet na řadu až tehdy, není-li možné zajišťovacích institutů využít či jejich využití nepostačuje k zajištění daně. **Jedině takový postup nejlépe odpovídá zásadě přiměřenosti a v konečném důsledku smyslu a účelu zajišťovacího příkazu, který má směřovat k zajištění daně, nikoliv jejímu vybrání.**

Některé zajišťovací instituty (ručení třetí osoby či finanční záruka) jsou založeny na principu dobrovolné spolupráce daňového subjektu se správcem daně. To znamená, že je to daňový subjekt, kdo tento způsob zajištění iniciuje. Mám proto za to, že **je namístě, aby správce daně nad rámec poučovací povinnosti stanovené v § 6 odst. 3 daňového řádu¹¹⁷ dotčený daňový subjekt poučil o možnosti jejich využití.**

Současně apeluji na správce daně, aby důsledně dodržoval **zásadu spolupráce s daňovými subjekty a podle možností jim vycházel vstříc.**¹¹⁸ Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkaz je vykonatelný v řádu několika dnů a v případě hrozícího prodlení prakticky okamžitě, považuji za zcela nepřijatelné, aby správce daně odmítl žádost daňového subjektu o neprodlené jednání v této věci a stanovil mu k tomuto účelu termín v řádů dnů nebo až týdnů. Je-li správce daně po vydání zajišťovacího příkazu připraven neprodleně zahájit kroky k zajištění či dokonce exekuci majetku, musí být v téže lhůtě připraven s daňovým subjektem komunikovat a projednat s ním možnosti alternativního zajištění daně, které by omezily dopad do jeho podnikatelské činnosti na minimum.

B.8 Prověřování podmínek pro zajištění

Shrnutí kapitoly:

I. Správce daně je povinen v pravidelných intervalech přezkoumávat trvání podmínek pro zajištění daně. Výsledek takového přezkumu musí být zřejmý ze správního spisu.

¹¹⁶ Viz ustanovení § 168 odst. 6 DŘ:

„Pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem. Toto zástavní právo trvá v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně, která byla stanovena nebo která se stala splatnou, po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodů uvedených v odstavcích 4 a 5.“

¹¹⁷ Dle § 6 odst. 3 DŘ:

„Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.“

¹¹⁸ Viz ustanovení § 6 odst. 2 a 4 DŘ:

„(2) Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.

(4) Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilosti.“



II. Postup správce daně je přezkoumatelný v řízení o zásahové žalobě a stejně tak může být předmětem šetření veřejného ochránce práv.

B.8.1 Prověřování podmínek – obecná východiska

Podle ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu je správce daně povinen bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, pominou-li před stanovením daně nebo přede dnem její splatnosti důvody zajištění. Obdobně, zjistí-li správce daně důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky.¹¹⁹ Daňový řád přitom v ustanovení § 9 odst. 2 stanoví, že správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Průnikem uvedených ustanovení lze dospět k závěru, že **správce daně má za trvání zajišťovacího příkazu soustavně zjišťovat, zda nedošlo ke změně podmínek pro zajištění**, a to jak ve vztahu k existenci odůvodněné obavy o vybrání daně, tak i ve vztahu k výši zajišťované částky.¹²⁰

Ačkoliv je nepochybně v zájmu daňového subjektu, aby správci daně předložil relevantní důkazy a upozornil na skutečnosti svědčící o změně podmínek pro zajištění, **nemění to nic na skutečnosti, že je správce daně povinen zkoumat jejich trvání z moci úřední**. Tento závěr potvrzuje i Nejvyšší správní soud v rozsudku *Central Europe Mark*,¹²¹ když dospěl k závěru, že aby mohl správce daně dostát své povinnosti bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu či změně zajištěné částky, je nezbytné, aby trvání podmínek zajištění daně **podrobil pravidelnému přezkumu, a to v přiměřených intervalech, které odpovídají jednak závažnosti zásahu do práv daňového subjektu zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné daně a jednak konkrétním okolnostem případu, např. pokud jde o důvody zajištění daně**. Výsledek takového přezkumu správcem daně pak **musí být zřejmý ze správního spisu**. V této souvislosti bych považovala za rozumné, kdyby správce daně přezkum podmínek pro zajištění v případech, kdy zajišťuje daň z přidané hodnoty (jež svou četností mezi zajišťovacími příkazy převažují) prováděl například v intervalu odpovídajícím zdaňovacímu období dotčeného daňového subjektu, tj. nejpozději v měsíčních či čtvrtletních cyklech. Bez ohledu na to, jaký interval správce daně zvolí, **respektive jak vymezí skutečnosti ovlivňující délku tohoto intervalu, měl by tak učinit transparentně**.

119 Dle § 168 odst. 3 DŘ:

„Pominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Zjistí-li správce daně před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního. Vznikl-li v důsledku těchto rozhodnutí vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.“

120 Viz komentář k § 168 odst. 3 DŘ in BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 22. 11. 2017]. ISSN 2336-517X.

121 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, čj. 1 Afs 88/2017-39, ve věci společnosti *Central Europe Mark*, s. r. o. (dále také „rozsudek *Central Europe Mark*“).



B.8.2 Možnost obrany daňového subjektu v případě nečinnosti správce daně

Pokud by došlo ke změně podmínek a správce daně by i přesto otálel s vydáním rozhodnutí o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, je třeba, aby měl daňový subjekt účinný prostředek obrany. Zatímco komentářová literatura¹²² dospěla k závěru, že v takovém případě přichází v úvahu žaloba na nečinnost, judikatura dospěla k odlišnému závěru o nutnosti domáhat se ochrany prostřednictvím zásahové žaloby. Nejvyšší správní soud v rozsudku Central Europe Mark v této souvislosti uvádí, že „[v]zhledem k absenci zákonné úpravy přezkumu trvání důvodů zajištění daně **na žádost daňového subjektu** (ve srovnání např. s obdobnými instituty trestního či cizineckého práva), o níž by byl správce daně povinen rozhodnout, nepřipadá v úvahu žaloba na ochranu proti nečinnosti správce daně. Proto je jediným dostupným prostředkem soudní ochrany žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 s. ř. s.“

Přiměřeně lze v této souvislosti odkázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2010, čj. 5 Ans 5/2009-139, podle něhož se nečinnostní žalobou¹²³ nelze úspěšně domáhat ochrany v případě jakékoli pasivity správního orgánu, ale pouze v případech, kdy správní orgán má povinnost vydat ve správním řízení rozhodnutí ve věci samé nebo má povinnost vydat osvědčení. Závěr o nemožnosti využít nečinnostní žalobu lze dále podpořit odkazem na komentářovou literaturu¹²⁴ k § 81 odst. 2 a 3 soudního řádu správního, podle níž „soud není oprávněn rozhodnout namísto nečinného správního orgánu, neboť by tím došlo k nepřípustnému nahrazení moci výkonné mocí soudní. Rozsudkem soudu nedochází ani k jakémukoliv předjímání výsledku řízení a obsahu rozhodnutí nebo osvědčení správního orgánu.“ Vztaženo na posuzovaný případ, **měl-li by soud nečinnostní žalobě daňového subjektu, již by se domáhal vydání rozhodnutí o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, vyhovět, znamenalo by to nutnost *de facto* předjímat výsledek řízení (tj. splnění podmínek pro vydání takového rozhodnutí), což je zcela nepřípustné.**

B.9 Závaznost judikatury a postup správce daně po zrušujícím rozsudku

Shrnutí kapitoly:

I. Respektuji právo správce daně pokusit se obhájit názor, že se Nejvyšší správní soud v rozsudku P. Š. dopustil excesu, když dospěl k závěru, že lhůta pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu je propadnou procesní lhůtou, která je vydáním odvolacího rozhodnutí konzumována a po skončení soudního přezkumu rozhodnutí o zajištění daně již znovu neběží ani nepokračuje. Musí tak však učinit otevřeně.

II. Pokud krajský soud zruší pouze rozhodnutí o odvolání, aniž výslovně řeší otázku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání, je nepřijatelné, aby správce daně implicitně dovozoval, že jsou dány předpoklady pro pokračování odvolacího řízení.

122 Srov. komentář k § 168 odst. 3 in BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 22. 11. 2017]. ISSN 2336-517X.

123 Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

124 Komentář k § 81 odst. 2 a 3 soudního řádu správního in: POTĚŠIL, Lukáš a kol. *Soudní řád správní*. Praha: Nakladatelství Leges, 2014. ISBN 978-80-7502-024-6.



III. Zruší-li soud současně rozhodnutí o odvolání i zajišťovací příkaz, náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně.

IV. Zruší-li soud pouze rozhodnutí o odvolání nebo správce daně nevydá rozhodnutí o odvolání ve stanovené lhůtě, může být otázka úroku z neoprávněného jednání daně sporná, a měla by být proto podrobena další diskusi.

B.9.1 Závaznost judikatury – obecná východiska

Výklad podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu významně formuje judikatura. Není pochyb o tom, že rozhodnutí soudu je závazné pro účastníky soudního řízení. Problémy však může vyvolávat otázka dopadu soudního rozhodnutí do aplikační praxe, proto se ve zprávě dále zabývám závazností judikatury.

Pro posouzení otázky závaznosti judikatury je třeba nejdříve zkoumat, co je v konkrétním případě pramenem práva. Český právní systém není ve své podstatě precedenčního charakteru, nicméně vliv soudní praxe je značný. Někteří autoři hovoří o tzv. quasi-precedenčním charakteru,¹²⁵ jiní uznávají omezený precedenční vliv v některých případech,¹²⁶ další hovoří o faktickém vlivu na rozhodování bez precedenčního charakteru.¹²⁷

Nesporná je ovšem ta část doktríny, která tvrdí, že závaznost vyslovených názorů se liší v závislosti na původci a formě judikatury. Nejsilnější pozici tak mají plenární nálezy Ústavního soudu, který prostřednictvím svých rozhodnutí zastřešuje celý právní řád. Ke sjednocování judikatury jsou rovněž příslušné vrcholné soudy,¹²⁸ v případě daňového řízení je to Nejvyšší správní soud.¹²⁹ Lze dovozovat, že rozhodnutí soudu, které je činěno právě za tímto účelem (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, usnesení příslušného kolegia Nejvyššího soudu), bude mít míru závaznosti vyšší než běžná rozhodnutí (senátní rozsudky).

Rovněž musíme rozlišovat, zda je judikatura soudu překonávána či zda se dovozuje, že ji nelze aplikovat. Tyto dva přístupy totiž reagují na odlišné situace, jež by neměly být slučovány. K překonání judikatury může dojít ve chvíli, kdy senát příslušného soudu dojde k odlišnému právnímu názoru, než je ten, který je momentálně ustálen v judikatuře, případně tehdy, není-li názor ustálený a vyskytuje-li se více alternativ řešení. V takovém

125 Viz GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 4. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. s. 77. ISBN: 978-80-7380-023-9.

126 MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva*, 2. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2011. Str. 20 a násl. ISBN: 978-80-7400-382-0.

127 BOGUSZAK, Jiří, ČAPEK, Jiří. *Teorie Práva*. Praha: CODEX Bohemia, 1997. Str. 45–46. ISBN: 80-85963-38-8.

128 Jak Nejvyšší soud, tak Nejvyšší správní soud mají stanovená procesní pravidla pro překonávání judikatury. V případě Nejvyššího soudu je tak stanoveno v § 20 a 21 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích. Nejvyšší správní soud má tento postup upraven v ustanovení § 17–19 soudního řádu správního.

129 Ve vztahu k potenciální náhradě škody by však byl zastřešujícím soudem Nejvyšší soud. I z tohoto pohledu se jeví návrh KDP na sloučení řízení o náhradě škody s řízením o zajišťovacím příkazu jako nesystematický krok.



případě je třeba se otevřeně k tomuto názoru přihlásit a vyložit, proč je zavedená soudní praxe nevhodná.¹³⁰

Změna (či překonání) dosavadní judikatury pak může nastat ze dvou důvodů. Tím prvním je změna okolností, k nimž se judikatura váže. Může se jednat jak o skutečnosti faktické (hloubka a přesnost technického poznání), tak o skutečnosti právního charakteru (specifikace právní úpravy, vytvoření judikatury).¹³¹ Tento posun, který by ve svém důsledku znamenal neaktuálnost judikatury, je přirozeně třeba dokázat. Druhou, poněkud problematičtější alternativou, je změna judikatury beze změny těchto okolností. Jinak řečeno v případě, že soud dojde k závěru, že dosavadní judikatura není správná.¹³²

Vzhledem k tomu, že se svou podstatou jedná o výrazný zásah do právní jistoty, musejí takové případy být velmi pečlivě zváženy a vyargumentovány. Pouhá polemika o správnosti judikatury, která není opřena o propracovaný konkurenceschopný názor, jenž by se důsledně vypořádal se všemi zásadními aspekty judikatury současné, pak nemá šanci uspět.¹³³ Dodávám, že rovněž nelze recyklovat argumenty, jež judikatura odmítla.¹³⁴ Ačkoliv se odkazovaná rozhodnutí opírají o vztah mezi Ústavním soudem a vrcholnými soudy, jejich odůvodnění¹³⁵ ve vztahu k judikatuře lze s výjimkou specifik ústavního přezkumu přenést i na rozhodovací praxi obecných soudů.

Nejvyšší správní soud rovněž došel k závěru, že chce-li se konkrétní senát odchýlit od ustálené judikatorní praxe, **musí tak učinit výslovně, jednoznačně a s přdestřením konkurujících právních úvah.**¹³⁶

Nemožnost aplikace judikatury v konkrétním případě je třeba posuzovat z hlediska rozsahu odůvodnění vysloveného v judikatuře. Je tedy třeba zkoumat, zda se nosné důvody rozhodnutí vztahují na celý institut zajišťovacích příkazů, nebo pouze na specifickou výšeč případů. V případě, že by judikatura dopadala pouze na specifický okruh subjektů (např. podnikající fyzické osoby), pak je možné, že na základě odlišnosti subjektů, na něž má dopadat, vznikne alternativní judikaturní linie (např. pro podnikající právnické osoby). I v tomto případě je však třeba otevřeně argumentačně řešit vliv judikatury, jež nemá být aplikována. **Nebudou-li důvody odchýlení stanoveny správně a důsledně vyargumentovány, celá úvaha o nemožnosti aplikace judikatury tím pozbude smyslu.**

130 Ač nyní popisujeme postup soudu, jsou to právě strany sporu, které svým podáním určují jeho rozsah a prostřednictvím použité argumentace mohou soud vést k tomu, aby se judikatuře vzepřel.

131 Viz MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva*, 2. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2011. Str. 25 až 27. ISBN: 978-80-7400-382-0.

132 Ibid. srov. s nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 301/05, ze dne 13. 11. 2007 (body 67 až 72).

133 Viz náleží Ústavního soudu Pl. ÚS 20/15, ze dne 19. 7. 2016 (body 97 až 110).

134 Viz náleží Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (bod 72).

135 Tj. vyložené a aplikované nosné právní pravidlo - rozhodovací důvod, o který se výrok předmětného nálezu opírá. Viz např. náleží Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 252/04, ze dne 25. 1. 2005.

136 Viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 27/2009, ze dne 12. 1. 2011.



B.9.2 Postup správce daně po zrušení rozhodnutí o odvolání soudem

Praktickým případem, který se k výše popsané materii vztahuje, je otázka postupu správce daně **po rozhodnutí soudu rušícím pouze rozhodnutí o odvolání**. Důsledky zrušení rozhodnutí o odvolání řešil podrobně Nejvyšší správní soud v rozhodnutí P. Š. Dospěl k závěru, že **lhůta pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu je propadnou procesní lhůtou, která je vydáním odvolacího rozhodnutí konzumována a po skončení soudního přezkumu rozhodnutí o zajištění daně již znovu neběží ani nepokračuje**. Pokud správní soud shledá, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly dodrženy, zruší kromě napadeného rozhodnutí i samotný zajišťovací příkaz.

Nejvyšší správní soud tak dal v tomto rozsudku zcela jasně najevo, jak má správce daně v případě zrušení rozhodnutí o odvolání postupovat.¹³⁷ Vzhledem k tomu, jak obecně je odůvodnění tohoto rozsudku formulováno, lze **zřejmě vyloučit možnost zdůvodnění, proč daný rozsudek neaplikovat**. Jedinou možností správce daně, jak do budoucna tomuto rozsudku čelit, je **jeho otevřené překonání**.

Tento rozsudek je mimo jiné odpovědí na jev, který považuji za velmi problematický, a to „větvení řízení“. Zruší-li krajský soud rozhodnutí o odvolání a správce daně do 30 dnů vydá nové rozhodnutí o odvolání, máje za to, že zrušujícím rozsudkem soudu došlo k obnově lhůty pro rozhodnutí o odvolání, pak běží řízení teoreticky dále ve dvou větvích. Těmi jsou řízení o kasační stížnosti proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu a potenciálně nové soudní řízení správní o zajišťovacím příkazu. **Takovýto postup považuji za nepřiměřeně zatěžující pro daňový subjekt**.¹³⁸

Respektuji právo správce daně, aby se pokusil obhájit názor, že se v rozsudku P. Š. Nejvyšší správní soud dopustil excesu, a tedy jej nelze aplikovat. Jediným schůdným řešením této situace je však **otevřená konfrontace s právním názorem**, který 2. senát přdestřel, a to včetně představení systémově vhodnější alternativní koncepce.

Je třeba dodat, že se sice jedná o zatím první rozsudek, kde Nejvyšší správní soud takto zcela jasně svůj názor vymezil, ale významná část krajských soudů tento názor převzala. Mohlo by se zdát, že je tedy třeba se rovněž zabývat otázkou, zda dotčený rozsudek Nejvyššího správního soudu společně s judikaturou krajských soudů mohou představovat konstantní judikaturu ve věci. Dovolím si však z důvodu čistě pragmatických poukázat na to, že ať již dojdeme k závěru, že je rozhodnutí formálně závazné, či nikoliv, jeho odůvodnění existuje, a je dobře známo jak daňovým poradcům, tak správcům daně. Otázku závaznosti judikatury rozhodně nepovažuji za „pouze“ akademickou, ale nemohu nepoukázat na to, že i kdybychom došli k závěru, že rozsudek ve věci P. Š. není formálně závazný, pak **stejně není možné nevypořádat se s materiální stránkou argumentace v něm obsažené**.

¹³⁷ Viz rozsudek P. Š. (body 47–60).

¹³⁸ Poznámám, že potenciálně může dojít i k rozvětvení na tři části, a to pokud daňový subjekt po zrušující rozsudku krajského soudu napadne nezrušení zajišťovacího příkazu správní žalobou v intencích blíže vysvětlených v části B.8.2 této zprávy.



Finanční správa v Analýze v tomto ohledu uvádí, že v případech, kdy bylo zrušeno výhradně rozhodnutí o odvolání (nikoliv samotný zajišťovací příkaz), **je Odvolací finanční ředitelství zavázáno právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku správního soudu tak, aby rozhodlo o podaném odvolání znovu.**

Předpokladem akceptace takového názoru je rozlišení mezi tím, co konkrétně ukládá krajský soud správci daně ve svém rozsudku. Pokud by soud jasně vymezil, že lhůta ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu je obnovena,¹³⁹ a tímto názorem zavázal správce daně, pak lze takovému výkladu přitakat.

Pokud ovšem krajský soud tuto otázku neřeší, pak je úkolem správce daně zohlednit vyjádřený názor Nejvyššího správního soudu. Buď nosné důvody rozhodnutí promítně do svých úvah o běhu lhůty, anebo se pokusí tyto úvahy zcela otevřeně překonat.¹⁴⁰ **Nepovažují však za přijatelné, aby správce daně dovozoval implicitně, že jsou dány předpoklady pro pokračování odvolacího řízení.**

Řízení o odvolání, v nichž tak správce daně neučiní, budou posuzovat prismatem názoru Ústavního soudu s přihlédnutím k nosným důvodům rozsudku P. Š., což se odrazí v kritice postupu správce daně.

B.9.3 Úrok z neoprávněného jednání správce daně

Úrok z neoprávněného jednání správce daně¹⁴¹ je formou paušalizované náhrady škody. Aplikace tohoto institutu ve vztahu k zajišťovacím příkazům zahrnuje několik potenciálně problematických bodů. O tom, že aplikace úroku z neoprávněného jednání správce daně v případě zajišťovacích příkazů činí v praxi problémy, svědčí údaje v Analýze. Podle ní byl doposud vyplacen úrok přiznaný podle § 254 daňového řádu v jediném případě. V praxi mohou nastat různé situace, typově lze odlišit následující dvě.

- Rozhodnutím soudu je zrušeno rozhodnutí o odvolání i zajišťovací příkaz

Pokud soud zruší jak odvolání, tak zajišťovací příkaz, **všechna rozhodnutí vydaná na základě zajišťovacího příkazu se stávají nezákonnými.** Samotné zrušení zajišťovacího příkazu totiž neznamená automaticky zrušení rozhodnutí vydaných na jeho základě (tj. nedotýkají se automaticky exekučních příkazů či rozhodnutí o zřízení zástavního práva). Není sporu o tom, že je třeba, aby správce daně exekuci zastavil.¹⁴²

V praxi může být sporné, zda lze zajišťovací příkaz pro účely aplikace úroku z neoprávněného jednání správce daně považovat za rozhodnutí o stanovení daně či nikoliv. Výkladem pojmu „rozhodnutí o stanovení daně“ se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud¹⁴³ v souvislosti s aplikací úroku v případě peněžitého plnění uloženého

139 Tedy dojde k tomu, že se otevřeně postaví proti rozsudku P. Š.

140 Viz nálezn Ústavního soudu ze dne 19. 7. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 20/15 (body 99 až 106).

141 Ve smyslu ustanovení § 254 daňového řádu.

142 Podle § 178 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

143 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, sp. zn. 9 Afs 128/2016.



v rámci dělené správy. Dospěl k závěru, že pojem „rozhodnutí o stanovení daně“ není v tomto zákoně výslovně definován. Nadpis použitý v § 147 daňového řádu nemá normotvornou povahu, a ačkoliv jej za splnění dalších výkladových metod lze použít jako vodítko při výkladu zákona, v posuzované věci tomu tak není. **Rozhodnutím o stanovení daně se proto rozumí také rozhodnutí, kterým je uloženo (stanoveno) některé z peněžitých plnění spadajících pod legislativní zkratku „daň“.**¹⁴⁴

Závěry Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku tak mají širší dopad než jen ve vztahu k peněžitému plnění uloženému v rámci dělené správy a jsou plně aplikovatelné i na případy zrušených zajišťovacích příkazů. Daní ve smyslu legislativní zkratky je totiž i peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, kam nepochybně plnění uložené zajišťovacím příkazem spadá.

Zruší-li soud rozhodnutí o odvolání i zajišťovací příkaz, náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně **dle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky, kterou daňový subjekt uhradil na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím.**

V případě, že správce daně po vydání zajišťovacího příkazu přistoupil k exekuci, náleží daňovému subjektu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení **úrok ve dvojnásobné výši dle § 254 odst. 2 daňového řádu.** Pro úplnost dodávám, že i v tomto případě se úrok vypočítává pouze z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena, respektive která byla v exekuci reálně vymožena.

Zatímco nezákonně zajištěnou daň musí správce daně daňovému subjektu vrátit,¹⁴⁵ úrok z neoprávněného jednání správce daně je předepsán na osobní daňový účet daňového subjektu. Důsledkem toho je, že úrok z neoprávněného jednání správce daně může být daňovému subjektu vyplacen pouze, pokud správce daně neeviduje nedoplatek na dani. Takovým nedoplatkem na dani může být i rozhodnutí o stanovení té daně, k níž se vázal zrušený zajišťovací příkaz. Rozhodnutí o stanovení daně je třeba posuzovat prizmatem presumpce správnosti. Zrušení zajišťovacího příkazu, byť z důvodu nízké pravděpodobnosti doměření daně, je ve vztahu k daňové povinnosti nerozhodné.¹⁴⁶

- Soud zruší pouze rozhodnutí o odvolání, nikoliv samotný zajišťovací příkaz

144 Viz § 2 odst. 3 daňového řádu:

„Daní se pro účely tohoto zákona rozumí:

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“

145 Správce daně nemůže nezákonně získané prostředky použít, byť by daňovému subjektu řádně stanovil daň.

146 Může být však jistou indikací toho, jak bude soud v budoucnu posuzovat podmínky stanovení daně. Setrvalo-li by rozhodnutí o stanovení daně na zcela stejných úvahách jako zajišťovací příkaz bez doplnění skutkových zjištění, pak lze dovozovat, že materiální stránku věci posoudí soudy obdobně.



Pokud by bylo zrušeno pouze rozhodnutí o odvolání,¹⁴⁷ je situace složitější. Je-li zrušeno pouze rozhodnutí o odvolání, avšak prvostupňové rozhodnutí zůstalo nedotčeno, nejsou splněny podmínky pro výplatu úroku z neoprávněného jednání správce daně.¹⁴⁸ Přijmu-li závěr rozsudku P. Š. o marném uplynutí lhůty pro rozhodnutí o odvolání, znamená to, že správce daně není oprávněn vydat rozhodnutí o odvolání (byť by bylo ve prospěch daňového subjektu) a zajišťovací příkaz se stává neúčinným. Obdobná situace nastává, pokud by rozhodnutí o odvolání nebylo vydáno ve lhůtě podle § 168 daňového řádu.¹⁴⁹

Institut neúčinnosti, která nastává marným uplynutím lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, není daňovému právu neznámý. Objevuje se jak na straně daňového subjektu,¹⁵⁰ tak u rozhodnutí správce daně.¹⁵¹ Svou povahou může částečně připomínat nicotnost, neboť na akty neúčinné se hledí, jako by nikdy nevznikly, přičemž akty nicotné nikdy nevznikly (neboť šlo pouze o paakty). Rozdíl v konstrukci je tedy ten, že u neúčinných aktů je stanovena fikce neexistence, zatímco u nicotných aktů k neexistenci prakticky dochází. Odrazem této konstrukce jsou však rozdílné důsledky. U rozhodnutí vydaných na základě nicotného aktu stanoví zákon přímo jejich nicotnost.¹⁵² Rozhodnutí, jež byla vydána na základě neúčinného rozhodnutí, však tímto prizmatem vnímat nelze. Taková rozhodnutí jsou stížena nezákonností. Jedná se o obdobný případ, jako kdyby správce daně exekvoval nestanovenou daň. Rozhodnutí (exekuční příkazy), která byla vydána na základě neúčinného rozhodnutí, jsou tedy nezákonná, protože je správce daně povinen exekuční řízení z moci úřední zastavit.

Otázka vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně však může být sporná, a proto by měla být předmětem další diskuse.

Úrok z neoprávněného jednání správce daně se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.¹⁵³

147 Pokud nezvažujeme alternativu, že by se správci daně podařilo otevřeně překonat rozsudek ve věci P. Š., viz část B.9.2 této zprávy.

148 Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, čj. 2 Afs 140/2015-70, podle něhož:

„S ohledem na zásadu presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nicotný, případně nezákonný a přistoupí k jeho zrušení. Zruší-li soud toliko rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí o stanovení zajištění spotřební daně pro daňový sklad, nikoli však již samotné rozhodnutí I. stupně, přičemž žalovaný následně řízení o odvolání zastaví pro odpadnutí důvodu řízení (např. pro uplynutí doby, pro kterou má být výše zajištění spotřební daně stanovena), nemůže se daňový subjekt bez dalšího úspěšně domáhat zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), neboť rozhodnutí I. stupně je třeba nadále považovat za správné a zákonné.“

149 Jak jsem již uvedla výše, mám stejně jako Nejvyšší správní soud za to, že spolu s rozhodnutím o odvolání by měl soud automaticky rušit i zajišťovací příkaz.

150 Viz § 74 odst. DŘ nebo § 101a odst. 4 ZDPH.

151 Viz § 124a DŘ nebo § 133 odst. 2 DŘ.

152 Viz § 105 odst. 2 písm. c) DŘ.

153 Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů.



Rovněž v tomto ohledu může být řada otázek sporná, a měla by být proto podrobena odborné diskusi.

B.10 Analýza metodického pokynu k vydávání zajišťovacích příkazů

Shrnutí kapitoly:

Přijetí nového metodického pokynu vítám, i přes dílčí výhrady.

Finanční správa sjednocuje postup finančních úřadů při vydávání zajišťovacích příkazů prostřednictvím metodického pokynu. S účinností od 1. listopadu 2017 vydala nový metodický pokyn čj. 87133/17/7700-30133-713377.¹⁵⁴ Jedním z cílů metodického pokynu je definovat minimální náležitosti, které by s ohledem na vývoj judikatury měl zajišťovací příkaz vždy obsahovat.

Přijetí nového metodického pokynu vítám. Jsem ráda, že stanoví minimální náležitosti, neboť je zřejmé, že nejde o neměnnou kategorii a správce daně je bez ohledu na znění metodického pokynu povinen ve své praxi zohlednit vývoj správní judikatury. Závaznosti judikatury a možnosti jejího překonávání jsem se podrobně věnovala v části B.9.1 této zprávy.

Metodický pokyn je členěn do několika kapitol (článků), z nichž za nejdůležitější považuji články II. *Minimální požadavky kladené na odůvodnění zajišťovacích příkazů* a IV. *Postup po vydání zajišťovacího příkazu*.

- Připomínky k článku II. Minimální požadavky kladené na odůvodnění zajišťovacích příkazů

Tento článek je stěžejní částí metodického pokynu, v níž správce daně podrobně rozebírá otázky týkající se odůvodněné obavy o vybrání daně a se zohledněním dosavadní judikatury stanoví nezbytné součásti rozhodnutí o zajišťovacím příkazu. Okruh minimálních požadavků nemám důvod zpochybňovat.

Považovala bych však za dobré, aby pokyn výslovně připomněl povinnost správce daně **přihlédnout ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo, ať ve prospěch, či neprospěch daňového subjektu, a žádné důkazy neopomenout, či dokonce vědomě nezatajit.** V souvislosti s tím by se do metodického pokynu měl promítnout i požadavek, aby **správce daně vynaložil veškeré úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností (tedy i těch ve prospěch daňového subjektu) týkajících se přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně i odůvodněné obavy o její budoucí dobytost.** Blíže vysvětleno v části B.6.2 této zprávy.

- Připomínky k článku IV. Postup po vydání zajišťovacího příkazu

Přes stručnost článku oceňuji, že jednoznačně stanoví přednost zajišťovacích institutů a spolupráci s daňovým subjektem před daňovou exekucí.

¹⁵⁴ Metodický pokyn je dostupný na webových stránkách Finanční správy České republiky: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/87133_17_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP.pdf.



Co však postrádám, je řešení otázky průběžného prověřování trvání podmínek pro zajištění daně. Mám za to, že metodický pokyn by měl v tomto směru obsahovat **minimálně úpravu intervalů, v nichž je třeba přezkum provádět, nebo transparentně určit alespoň pravidla pro stanovení tohoto intervalu**. Za dobré bych rovněž považovala, kdyby metodický pokyn řešil otázku širě přezkumu podmínek pro zajištění či úpravu výše zajišťované částky.

B.11 Návrhy na změnu správní praxe a návrhy *de lege ferenda*

Shrnutí kapitoly:

I. Z návrhů na změnu právní úpravy jsem za určitých podmínek ochotna podpořit zavedení povinnosti ustanovit daňovému subjektu k jeho žádosti zástupce, zakotvení podrobnější úpravy přezkumu trvání podmínek zajištění daně formou vyhlášky a modifikovanou podobu institutu „nucené správy“.

II. Přednost ostatních zajišťovacích prostředků před exekucí zajišťovacího příkazu a otázka řádného, včasného a účelného postupu správce daně při daňové kontrole (a postupu k odstranění pochybností) již dostatečně zakotvují metodické pokyny.

III. Zakotvení přednostního soudního projednání zajišťovacího příkazu považuji za nadbytečné. Již nyní soud k takovému projednání může přistoupit, uzná-li to za vhodné. Zrušení odvolacího řízení nepovažuji za vhodné.

B.11.1 Zajišťovací příkaz – prostředek ultima ratio vs. standardní nástroj při správě daní

Komora daňových poradců České republiky navrhuje jako jeden z prostředků nápravy změnu praxe finanční správy tak, aby na institut zajišťovacího příkazu nahlížela jako na krajní prostředek, nikoliv jako standardní nástroj správy daní. Požadavek KDP tak souvisí s možným podezřením na plošné používání zajišťovacích příkazů.

Otázka posouzení možné plošné praxe je v první řadě otázkou statistických analýz. Údaje předložené finanční správou jsem podrobně hodnotila v části B.2.1 této zprávy. Dospěla jsem k závěru, že zpřístupněná statistická data nenasvědčují plošnému užívání zajišťovacích příkazů. Vyvrácení pochybností by však finanční správa napomohla doplněním svých analýz o poměr počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy na jedné straně a počtu daňových subjektů, u nichž správce daně zahájil daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty,¹⁵⁵ na straně druhé.

Své připomínky se zástupci finanční správy projednám.

B.11.2 Zástavní právo má přednost před exekucí

Správce daně by měl volit takové postupy, které umožní dosáhnout cíle správy daní, avšak současně v největší možné míře umožní daňovému subjektu pokračovat v ekonomické činnosti. Jak jsem uvedla v části B.7.2 této zprávy, promítnutí zásady přiměřenosti do praxe znamená, že by správce daně měl přednostně využívat zajišťovací

¹⁵⁵ Lze předpokládat, že zajišťovací příkaz bude finanční správa využívat zejména u stanovení daně z přidané hodnoty.



instituty před daňovou exekucí. Ostatně daňový řád předpokládá v případě nesplnění povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu v první řadě zřízení zástavního práva.

Generální finanční ředitelství již částečně požadavek KDP zohlednilo, když v novém metodickém pokynu (byť stručně) jednoznačně zakotvilo přednost zajišťovacích institutů a spolupráce s daňovým subjektem před daňovou exekucí.

B.11.3 Stanovení daně, která byla zajištěna, ve zrychleném režimu

KDP dále považuje za vhodné upravit správní praxi tak, aby stanovení daně, která byla zajištěna, probíhalo ve zrychleném režimu.

Předesílám, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ČMO dovedl, že nalézací a zajišťovací řízení vychází z odlišných principů, a nelze proto z pouhé skutečnosti, že správce daně následně daň nedoměřil, automaticky vyvozovat závěr o nezákonnosti zajišťovacího příkazu. Lze si představit i situaci, kdy zajišťovací příkaz ob stojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, byť tak ve výsledku stanovena nebude. Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit.

Okamžik stanovení daně má však vliv na účinnost zajišťovacího příkazu. Podle ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.

Požadavek KDP na rychlé stanovení daně v širším kontextu souvisí s otázkou délky daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností. Zákon délku daňové kontroly neupravuje.¹⁵⁶ Podle Generálního finančního ředitelství by daňová kontrola standardně neměla přesáhnout 2 roky. **Tato lhůta je však modifikována okolnostmi konkrétního případu.** Problematikou možných průtahů v postupu správce daně se veřejný ochránce práv zabýval v samostatném systémovém šetření. Zjistil, že délku daňové kontroly nejčastěji prodlužuje prověřování obchodování s **rizikovými komoditami**, kdy správce daně musí využít **žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní**, anebo **nadměrná procesní aktivita účastníka**. Postup správce daně v průběhu daňové kontroly a postup k odstranění pochybností upravují samostatné metodické pokyny.¹⁵⁷ Měly by tak zajistit řádný, včasný a účelný postup správce daně.

B.11.4 Povinné zastoupení při vydání zajišťovacího příkazu

Jedním z návrhů *de lege ferenda*, který představila KDP, je povinné zastoupení daňového subjektu daňovým poradcem, protože finanční prostředky daňového subjektu k zajištění odborné právní pomoci jsou po vydání zajišťovacího příkazu (spolu s exekucí příkazem)

¹⁵⁶ Hraniční je tedy lhůta pro stanovení daně.

¹⁵⁷ Ty jsou dostupné na <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/Metodika/Dr-Metodika>.



značně limitované. Touto optikou jsem se návrhem na zavedení povinného zastoupení zabývala i já.

Právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy zakotvuje Listina základních práv a svobod.¹⁵⁸ Právní pomocí v řízení se rozumí možnost angažování právního profesionála,¹⁵⁹ přičemž náklady na právní pomoc nese zásadně každý sám, nestanoví-li zákon jinak.

Nabízí se srovnání s právní úpravou institutu tzv. nutné obhajoby podle trestního řádu. Jestliže obviněný nemá obhájce v případě, kdy ho ze zákona mít musí, určí se mu lhůta k jeho zvolení. Pokud si obviněný v této lhůtě nezvolí obhájce, ustanoví jej předseda senátu (případně soudce) na dobu, po kterou trvají důvody tzv. nutné obhajoby.¹⁶⁰ Jestli soud uzná obžalovaného vinným, je povinen nést náklady na obhajobu.¹⁶¹

Je otázkou, zda lze uvedené schéma v modifikované podobě stanovit také pro daňové řízení. **Je totiž třeba pečlivě zvážit specifika řízení před správcem daně.** Řízení o zajištění daně je zahájeno až vydáním samotného zajišťovacího příkazu. Proti němu lze podat odvolání v propadné lhůtě 30 dnů. Zajišťovací příkaz dopadá zpravidla na skutkově i právně velmi složité případy, proto nově ustanovený zástupce potřebuje dostatečný časový prostor k tomu, aby se v případě zorientoval a mohl kvalifikovaně poskytovat právní pomoc. Proces ustanovení zástupce by tak měl být velmi rychlý, prakticky v těsné návaznosti na **vydání zajišťovacího příkazu.**

Kladu si však otázku, zda by vůbec bylo účelné zajistit zastoupení všem daňovým subjektům dotčeným zajišťovacím příkazem. Nezpochybňuji tvrzení KDP, že některé daňové subjekty po vydání zajišťovacího příkazu nedisponují dostatečnými prostředky k zajištění odborné právní pomoci. Mnoho daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy je však **nekontaktních (zpravidla jde o tzv. prázdné schránky).** **V těchto případech povinné zastoupení nepovažují za účelné ani žádoucí. Za vhodnější proto považují řešení, které by umožnilo ustanovit daňovému subjektu zástupce k jeho žádosti.**

Je třeba zvážit i to, zda by se zastoupení vztahovalo pouze na období do vydání rozhodnutí o odvolání nebo na **celé období, po které bude trvat zajištění daně.** Přikláním se spíše ke druhé variantě, neboť nepovažuji za účelné omezit povinné zastoupení pouze na sepsání odvolání a zastupování daňového subjektu během odvolacího řízení.

Rovněž je třeba vyřešit otázku, kdo ponese náklady na povinné zastoupení. V případě, že by daňový subjekt **uspěl v odvolacím řízení,** měl by náklady na právní zastoupení nést

158 Čl. 37 odst. 2 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., kterým se mění Listina základních práv a svobod:

„(2) Každý má právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení“.

159 WAGNEROVÁ, Eliška a kol. Listina základních práv a svobod: Komentář. In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 21. 11. 2017]. ISSN 2336-517X.

160 Viz § 36 a násl. zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

161 Viz § 152 odst. 1 trestního řádu.



správce daně. Ostatně již § 107 odst. 4 daňového řádu¹⁶² předpokládá, že správce daně hradí náhradu účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku nebo odměny podle zvláštního právního předpisu za úkony, které ustanovený zástupce ve věci účelně vykonal.

Pokud by se daňový subjekt rozhodl ve sporu pokračovat a podat správní žalobu, poskytuje soudní řád správní¹⁶³ možnost požádat soud o ustanovení zástupce. Aby soud mohl žádosti vyhovět, musí navrhovatel prokázat, že jsou u něj dány předpoklady pro osvobození od soudních poplatků a že je ustanovení zástupce nezbytné k ochraně jeho práv. U případného soudního řízení tak již zákon v současné době zná mechanismus zajištění bezplatné právní pomoci.

Rovněž je třeba vyjasnit, z jaké množiny právních profesionálů by bylo možné ustanovovat zástupce daňovým subjektům postiženým zajišťovacím příkazem. Za tím účelem by zřejmě bylo třeba vytvořit seznam daňových poradců a advokátů, kteří se zapojí do systému povinného zastupování s tím, že jakmile budou jednou ustanoveni, nemohou se zastupování vzdát bez vážného důvodu. Obdobně ostatně funguje ustanovování advokátů u tzv. nutné obhajoby.

B.11.5 Procesní pravidla pro přezkum trvání podmínek pro zajištění daně

Této problematice se podrobně věnuji v části B.8.1 této zprávy. Dospěla jsem k závěru, že přezkum trvání podmínek pro zajištění daně je třeba vymezit jasně a transparentně. Mám za to, že lhůtu pro přezkum nelze stanovit jednotně, ale měla by být vymezena s přihlédnutím ke specifikům daného případu. Nemyslím si, že by bylo případné stanovit lhůtu zákonem, a to z důvodu rizika přílišné kazuističnosti, anebo naopak nemožnosti řádně a přiléhavě lhůtu uzpůsobit.

V úvahu připadají dvě alternativy – prováděcí vyhláška nebo metodický pokyn. Metodický pokyn je flexibilnější a situaci umožňuje ošetřit v krátkém časovém horizontu. Ač úpravu vyhláškou považuji za systematicky vhodnější, nelze tak za současného právního stavu učinit, neboť Ministerstvo financí nemá zmocnění k vydání prováděcí vyhlášky. Bylo by tak třeba novelizovat ustanovení § 263 daňového řádu.

Domnívám se, že zvýšení transparentnosti přezkumu je v konečném důsledku v zájmu jak daňových subjektů, tak finanční správy. Daňové subjekty si budou moci ověřit, že zákonná povinnost správce daně je naplňována, a finanční správa nebude muset do budoucna čelit nařčením, že své zákonné povinnosti neplní.

162 Ustanovení § 107 odst. 4 daňového řádu:

„(4) Byl-li správcem daně ustanoven osobě zúčastněné na správě daní zástupce nebo společný zástupce, náleží mu náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku nebo odměny podle jiného právního předpisu za úkony, které jako zástupce ve věci účelně vykonal. Nárok lze uplatňovat u správce daně, který zástupce ustanovil, po jednotlivých úkonech, nejpozději však do 20 pracovních dnů poté, kdy byl zástupcem učiněn ve věci poslední úkon, jinak tento nárok zaniká. Správce daně může na žádost zástupce poskytnout přiměřenou zálohu.“

163 Viz ustanovení § 35 odst. 9 soudního řádu správního.



B.11.6 Zrušení odvolacího řízení

Dalším z návrhů *de lege ferenda* je zrušení možnosti podat odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Podle KDP je odvolací řízení nadbytečné. Jeho zrušení by znamenalo, že zajišťovací příkaz bude přímo napadnutelný správní žalobou.

Ačkoliv ze statistických dat vyplývá, že Odvolací finanční ředitelství téměř plošně zamítá podaná odvolání, nedomnívám se, že je odvolací řízení nadbytečné. Teprve v odvolacím řízení totiž **daňový subjekt může vznést své námitky proti zajišťovacímu příkazu, s nimiž se odvolací orgán musí vypořádat**. Bez odvolacího řízení by správní soud nemohl přezkoumat, jak se správce daně (odvolací orgán) vypořádal s námitkami daňového subjektu, což nepovažuji za vhodné. Odvolací řízení tak poskytuje prostor pro dialog, který může vést k vyjasnění dílčích otázek.

Přirovnání situace ke zrušení odvolání proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti mi nepřijde příslušné. Odvolací finanční ředitelství jako prvostupňový správce daně daňovému subjektu vždy sdělí, že zahajuje řízení o delegaci místní příslušnosti a seznámí jej s důvody (podklady) pro rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti.¹⁶⁴ Daňový subjekt tak má možnost vyjádřit se k probíhajícímu řízení. Odvolací finanční ředitelství by se pak v samotném rozhodnutí mělo vypořádat se všemi námitkami daňového subjektu.

Za příslušné nepovažuji ani srovnání se zrušením odvolání proti exekučnímu příkazu. Zákonodárce odvolání zrušil, neboť jeho posouzení orgánem prvního i druhého stupně považoval za zbytečně zatěžující a neefektivní. Odvolatelé namítali zejména nespokojenost s vyšší stanovené daně, což je otázka, která má místo v nalézacím řízení, nikoliv ve fázi placení daní.¹⁶⁵ Nepřípustnost odvolání nadto neznámá, že by daňový subjekt neměl žádný prostředek ochrany. V úvahu přichází podání námitek či návrhu na zastavení exekuce. Vzhledem k specifikům exekučního řízení a k tomu, že exekuční příkaz standardně obsahuje poučení o tom, že opravné prostředky proti němu nejsou přípustné, dovodila judikatura možnost podat správní žalobu bez nutnosti vyčerpat námitku či návrh na zastavení exekuce.

B.11.7 Předběžné opatření soudu již při řízení před správcem daně/nucená správa

▪ Předběžné opatření

Další opatření navrhané KDP představuje zavedení možnosti vydat předběžné opatření již v průběhu řízení před správcem daně. Podle § 38 soudního řádu správního **byl-li podán návrh na zahájení řízení a je potřeba zatím upravit poměry účastníků pro hrozící vážnou újmu**, může usnesením soud na návrh předběžným opatřením účastníkům uložit něco vykonat, něčeho se zdržet nebo něco snášet. Předběžné opatření tak lze vydat při současném splnění tří základních předpokladů, a to: 1) existence návrhu na zahájení řízení – předběžné opatření může být vydáno jen v průběhu soudního řízení, nikoliv před

¹⁶⁴ Uvedený postup dovodil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 1. 2008, čj. 5 Afs 31/2007-49; www.nssoud.cz.

¹⁶⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., změna zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. In: Beck – online [online]. Praha: Nakladatelství C. H. Beck. Copyright © 2017 [cit. 22. 11. 2017].



jeho zahájením nebo po jeho ukončení, 2) podání návrhu na vydání předběžného opatření a 3) potřeba zatímně upravit poměry účastníků řízení odůvodněná hrozbou vážné újmy.¹⁶⁶

Právě první podmínka (existence řízení o věci samé) omezuje použitelnost předběžných opatření ve vztahu k zajišťovacím příkazům. Nástup účinků zajišťovacích příkazů je téměř okamžitý, podmínkou pro podání správní žaloby (s níž lze spojit návrh na vydání předběžného opatření) je však neúspěšná obrana v odvolacím řízení. Ačkoliv se o odvolání musí rozhodnout ve lhůtě 30 dnů, jinak se zajišťovací příkaz stává ze zákona neúčinným, může mít toto prodlení pro daňový subjekt v praxi vážné následky.

Návrh na vydání předběžného opatření však lze spojit s žalobou proti exekučnímu příkazu, před jejímž podáním dle ustálené judikatury není třeba vyčerpat námitky, a lze se proto bránit prakticky okamžitě. V případě zřízení zástavního práva však daňový subjekt musí rozhodnutí o zřízení zástavního práva napadnout nejprve odvoláním.

Předběžné opatření by přitom mohlo zajistit další reálné fungování daňového subjektu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení VHS-ROPA „[p]ředběžné opatření má stabilizovat běžnou obchodní činnost daňového subjektu a umožnit mu, aby za dohledu správce daně a s jeho souhlasem v jednotlivých případech dále provozoval svoji ekonomickou činnost způsobem, který na jedné straně umožní co možná nejvíce zachovat její dosavadní charakter, výnosnost apod., avšak současně zabezpečí, že správci daně neodplynou z dosahu podstatné majetkové hodnoty daňového subjektu. Konkrétní pravidla nakládání s majetkem stanovená předběžným opatřením je nutno stanovit vždy s ohledem na návrh některého z účastníků a zpravidla po vyjádření druhého z nich a s přihlédnutím k poměrům daňového subjektu, struktuře jeho majetku (zejména míře jeho likvidity, náchylnosti k rychlým změnám jeho hodnoty v čase), povaze jeho podnikatelské činnosti (poměr obratu k výnosům, potřeba provozního kapitálu a struktura provozních výdajů, časový horizont obratu zboží či služeb aj.), jakož v neposlední řadě i s ohledem na povahu a rozsah daňové povinnosti, jež je předmětem sporu. Obecně vzato by se po dobu soudních řízení ohledně daňové povinnosti, jež svojí výší ohrožuje ekonomickou existenci daňového subjektu, **mělo uspořádání poměrů tohoto subjektu a správce daně blížit čemusi jako nucená správa či hospodaření pod přísnou kuratelou.** Jistě však lze užít i jiných, méně komplexních opatření.“

Kladu si proto otázku, zda lze poměry po vydání zajišťovacího příkazu komplexně upravit prostřednictvím předběžného opatření, které k tomu v takovém rozsahu není určeno, či zda by bylo vhodné zakotvit nový institut **nucené správy**.

- Nucená správa

V českém právním řádu institut nucené správy tradičně využívá Česká národní banka v rámci výkonu dohledu nad pojišťovnami,¹⁶⁷ investičními společnostmi,¹⁶⁸ obchodníky

166 Komentář k § 38 soudního řádu správního in: POTĚŠIL, Lukáš a kol. *Soudní řád správní*. Praha: Nakladatelství Leges, 2014. ISBN 978-80-7502-024-6.

167 Viz § 99 a násl. zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví.

168 Viz § 558 a násl. zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech.



s cennými papíry¹⁶⁹ a dalšími institucemi se zvláštním předmětem činnosti. Ministerstvo zdravotnictví v součinnosti s Ministerstvem financí může zavést nucenou správu nad zdravotními pojišťovнами.¹⁷⁰

Obecně lze shrnout, že právní řád umožňuje přistoupit k nucené správě zejména v situacích, 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 svým klientům.¹⁷¹ Nucený správce v okamžiku ustanovení získává oprávnění jednat za instituci, přebírá tedy její vedení. Úkolem nuceného správce je činit opatření nezbytná k obnovení finanční stability instituce a bez zbytečného odkladu přijmout opatření ke zjednání nápravy nedostatků v její činnosti.

- Nucená správa jako alternativa k exekučnímu řízení

Právní řád v současnosti nezná „obecný“ institut nucené správy, podle kterého by bylo možné postupovat při správě daní. Podporu změny právní úpravy (zakotvení nucené správy) bych zvažovala za následujících podmínek.

V první řadě by nucená správa měla být stejně jako zajišťovací příkaz **krajním řešením, neboť výrazně zasahuje do chodu dotčeného subjektu**. Nucená správa by daňovému subjektu měla umožnit další reálné fungování a generování příjmů, kterými by svůj dluh umořil. Současně by se jejím prostřednictvím eliminovalo riziko zcizení likvidního majetku daňového subjektu. Zavedení nucené správy by tak za určitých podmínek mohlo být ku prospěchu jak daňovému subjektu, tak i správci daně.

Finanční správa čelí v posledních měsících kritice především proto, že zajišťovací příkazy vydala i vůči daňovým subjektům, které **reálně vykonávají ekonomickou činnost** a na trhu působí řadu let. V takovém případě není zcela jistě namístě daňový subjekt paralyzovat v exekučním řízení.¹⁷² **V těchto případech by řešením mohla být právě nucená správa.**

Nadbytečnou se nucená správa naopak jeví **ve vztahu k tzv. prázdným schránkám**, tedy obchodním společnostem, které nemají žádné centrum ekonomických aktivit, žádné zaměstnance, často jsou nekontaktní a jejich jediným majetkem jsou peněžní prostředky na bankovním účtu. **V takovém případě je namístě právě vydání zajišťovacího příkazu a následná daňová exekuce.**¹⁷³

169 Viz § 138 a násl. zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu.

170 Viz § 7 zákona č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách.

Viz § 7a zákona č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky.

171 Česká národní banka například může zavést nucenou správu v tuzemské pojišťovně, je-li to nezbytné z důvodu ochrany práv pojistníků, pojištěných a oprávněných osob nebo v zájmu zachování její finanční stability. V případě investičních společností může Česká národní banka zavést nucenou správu, jsou-li ohroženy zájmy investorů nebo zájmy jiných zákazníků investiční společnosti.

172 Srov. usnesení VHS-ROPA.

173 Srov. usnesení VHS-ROPA.



Za účelem **zajištění nezávislosti** by nucený správce neměl být ustanoven z řad zaměstnanců Finanční správy České republiky. Jako možné řešení se nabízí **ustanovení nuceného správce ze seznamu insolvenčních správců se zvláštním povolením**, neboť lze předpokládat jejich dostatečnou odbornost v oblasti řízení obchodní společnosti.

Případný legislativní návrh by měl rovněž vzít v úvahu, že smyslem a účelem nucené správy v rámci zajištění úhrady daně by nemělo být úplné převzetí vedení daňového subjektu. Nucený správce by neměl zasahovat do běžného chodu či organizace daňového subjektu ani se starat o uspokojování pohledávek jednotlivých věřitelů. Naopak by se nucená správa měla omezit na nezbytné minimum zásahů do činnosti daňového subjektu a nucený správce by tak například neměl mít právo sám disponovat majetkem daňového subjektu. **Hlavní náplň činnosti nuceného správce by měla spočívat ve schvalování dispozic s majetkem daňového subjektu (dozorová funkce).**

Pro srovnání poukazuji na postavení dlužníka při povolené reorganizaci.¹⁷⁴ Dlužník má v tomto případě zpravidla dispoziční oprávnění ke svému majetku, nerozhodne-li soud jinak. Právní úkony, které mají z hlediska nakládání s majetkovou podstatou a její správou zásadní význam, činí dlužník s dispozičními oprávněními jen se souhlasem věřitelského výboru. Porušení této povinnosti má za následek odpovědnost dlužníka za škodu nebo jinou újmu, kterou tím věřitelům nebo třetím osobám způsobil. Členové statutárního orgánu dlužníka za takto způsobenou škodu nebo jinou újmu ručí společně a nerozdílně. Za právní úkony zásadního významu zákon označuje úkony, v jejichž důsledku se významně změní hodnota majetkové podstaty nebo postavení věřitelů či míra uspokojení věřitelů. Dohled nad činností dlužníka vykonává insolvenční správce.

Insolvenční soud může na návrh insolvenčního správce nebo věřitelského výboru anebo i bez návrhu zakázat dlužníku s dispozičními oprávněními nakládání s majetkovou podstatou nebo může jeho oprávnění ve stanoveném rozsahu omezit. Jestliže k tomu insolvenční soud přistoupí, přecházejí dispoziční oprávnění na insolvenčního správce. Omezení může spočívat v povinném souhlasu insolvenčního správce s vybranými transakcemi dlužníka.

B.11.8 Přednostní projednání žaloby na zajišťovací příkaz

Přednostní projednání žaloby je **výjimkou z obecně platné zásady projednávání a rozhodování věcí v pořadí, v němž soudu napadly**. Zákon stanovuje dva okruhy případů, jejichž projednávání je soud povinen upřednostnit. Jedná se o skupinu konkrétních v zákoně vyjmenovaných typů návrhů (řízení) a pak o blíže nespecifikovanou kategorii případů, u nichž jsou dány závažné důvody pro přednostní projednání a rozhodnutí. Domnívám se, že žaloby na zajišťovací příkaz by svou povahou mohly spadat do druhé skupiny. Posouzení, zda jsou v konkrétní věci dány důvody natolik závažné, aby přednostní projednání žaloby bylo opodstatněné, je na zhodnocení soudu. Bylo by jistě vhodné, aby žalobce návrh na přednostní projednání v žalobě vznesl a rozvedl okolnosti, které jej odůvodňují.

¹⁷⁴ Viz § 316 a násl. zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon).



Skutečnost, že doložený negativní dopad zajišťovacího příkazu do činnosti či samotné existence daňového subjektu může být dostatečně vážným důvodem pro přednostní projednání věci soudem, dokládá např. usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. října 2014, sp. zn. 62 Af 75/2014, ve věci společnosti s ručením omezeným S METAL.

Právo na rozhodnutí bez zbytečných průtahů je upraveno na ústavní i zákonné úrovni.¹⁷⁵ Mezi prostředky, které mají zajistit rychlý a efektivní výkon soudní moci, patří stížnost na průtahy v řízení.¹⁷⁶ Orgán státní správy soudu (předseda či místopředseda soudu) je povinen prošetřit skutečnosti uvedené ve stížnosti a odpovědět na ni ve lhůtě jednoho měsíce. **Vyřízení stížnosti mohou prověřit na základě podnětu.**

C. Informace o dalším postupu

Zprávu zasílám Ing. Martinu Janečkovi, generálnímu řediteli Generálního finančního ředitelství, a podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o veřejném ochránci práv žádám, aby ve lhůtě 60 dnů od jejího doručení doplnil:

- poměr počtu daňových subjektů dotčených zajišťovacími příkazy na jedné straně a počtu daňových subjektů, u nichž správce daně zahájil daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností na DPH, na straně druhé,
- ukazatel průměrné doby mezi vydáním zajišťovacího příkazu a vyměřením zajišťované daně,
- poměr počtu zajišťovacích příkazů napadených správní žalobou a počtu platebních výměrů na zajišťovanou daň napadených správní žalobou,
- poměr mezi výší zajišťované částky a konečnou výší vyměřené daně.

Současně žádám, aby se v téže lhůtě vyjádřil k mým závěrům a návrhům na doplnění metodického pokynu.

Zpráva shrnuje mé dosavadní poznatky, které mohou být podkladem pro závěrečné stanovisko podle ustanovení § 18 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv.

Zprávu zasílám rovněž zástupcům Komory daňových poradců České republiky a stěžovatelům, kteří mi do systémového šetření poskytli své případy.

Brno 8. prosince 2017

Mgr. Anna Šabatová, Ph.D., v. r.
veřejná ochránkyně práv
(zpráva je opatřena elektronickým podpisem)

¹⁷⁵ Viz čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod či § 79 odst. 1 zákona o soudech a soudcích.

¹⁷⁶ Viz § 164 a násl. zákona o soudech a soudcích.



Příloha č. 1: Seznam použitých zkratk

Soudní rozhodnutí

rozsudek MAKO trade	rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2015, sp. zn. 62 Af 42/2014
rozsudek DC Metalux	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, čj. 4 Afs 158/2016-27
rozsudek AUTOTRANS PETROL	rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2016, čj. 31 Af 55/2015-333
rozsudek ČMO	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104
rozsudek P. Š.	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66
rozsudek SLOVLIKER ČR	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31
rozsudek EUROESTER	rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 6. 2015, sp. zn. 15 Af 378/2012
rozsudek Auto Anex	rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 15 Af 76/2014
rozsudek Automotoklub Masarykův okruh	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2017, sp. zn. 2 Afs 74/2017
rozsudek MPM Invest	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, čj. 10 Afs 18/2015-48
rozsudek ABK-Pardubice	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, sp. zn. 6 Afs 3/2016
rozsudek HEAVY MACHINERY SERVICES	rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2016, čj. 9 Af 32/2012-70
rozsudek ENIX COMMODITIES	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, sp.zn. 6 Afs 160/2016
rozsudek MAJORITY PETROL	rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 1. 2017, sp. zn. 15 Af 100/2015
rozsudek LEDOPA GROUP	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, čj. 2 Afs 250/2015-53, ve věci společnosti LEDOPA GROUP, s. r. o.
rozsudek Exposure Group	rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2016, čj. 62 Af 26/2015-43
rozsudek ATOMSCRIPT	rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2016, čj. 8 Af 1/2013-42
rozsudek Naturalia	rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. prosince 2015, sp.zn. 3 Af 23/2013
rozsudek Azutan MB	rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 1. 2016, sp.zn. 3 Af 33/2013
rozsudek FRIGOPRIMA	rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2017, čj. 62 Af 119/2015-462
rozsudek LAFFERA GROUP	rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2016, sp.zn. 29 Af 46/2014
rozsudek K Oil Křeček	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, čj. 7 Afs 194/2016-30



rozsudek EUROBIT GROUP	rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 2. 2016, čj. 31 Af 91/2014-140
rozsudek S METAL	rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014-230
rozsudek VHS-ROPA	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016-132
usnesení VHS-ROPA	usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. října 2016, č. j. 2 Afs 108/2016 – 96
rozsudek Pneu servis International	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, sp. zn. 2 Afs 213/2016
rozsudek Central Mark	rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, čj. 1 Afs 88/2017-39
rozsudek EA MASTER	rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2016, sp.zn. 29 Af 84/2014

Citované rozsudky jsou dostupné online na stránkách Nejvyššího správního soudu www.nssoud.cz.



Příloha č. 2: Grafické znázornění postupu správce daně

