

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

**Právní úprava a praxe při uplatňování zajišťovacích
příkazů finančními úřady v ČR**

Martin Beran

© 2019 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Martin Beran

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Právní úprava a praxe při uplatňování zajišťovacích příkazů finančními úřady v ČR

Název anglicky

Legal regulation and practice of application of reinsurance ordinances by tax authorities in the Czech Republic

Cíle práce

Primárním cílem diplomové práce je důkladné seznámení s institutem zajišťovacího příkazu uplatňovaného Finanční správou České republiky, zejména s jeho právní úpravou a procesy spojenými s jeho vydáváním. Dílčím cílem práce je zjištění dopadu judikatury Nejvyššího správního soudu na předmětná rozhodnutí. Analytickým cílem práce je zjištění počtu vydaných rozhodnutí finanční správou a rozbor správnosti zajišťovacích příkazů vydaných územními pracovišti Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj. V případě zjištění nedostatků návrh možných řešení na zlepšení procesu jejich uplatňování.

Metodika

Teoretická část práce bude vycházet z prostudování odborné literatury, právních předpisů a rozsudků soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu ČR vztahujících se ke zkoumanému tématu. V praktické části práce bude využito metody analýz získaných údajů a informací v dané problematice a bude postupováno metodou shrnutí výsledků. Na závěr budou vyhodnoceny zjištěné skutečnosti a navrženy možnosti řešení zjištěných nedostatků.

Doporučený rozsah práce

60-80 stran

Klíčová slova

správce daně, daňový subjekt, zajištění daně, splatnost, nedobytnost, nedoplatek, nesplacená a nestanovená daň

Doporučené zdroje informací

BALCAR, Vladimír: Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu, Praha: C. H. Beck, [2018]. ISBN 978-80-7400-682-1.

DIXON, Martin. Textbook on international law. 7th ed. Oxford: Oxford University Press, 2010. ISBN 978-01-9957-445-2.

GERLOCH, Aleš. Teorie práva. 6., aktualiz. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-454-1.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. Olomouc: ANAG, [20-]-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

VAIGERT, Dalibor. Pohledávky: právní příručka věřitele. Brno: Computer Press, 2005. Právo pro denní praxi (Computer Press). ISBN 80-251-0881-3.

VONDRÁKOVÁ, Alena. Vymáhání pohledávek. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-686-8.

zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

Předběžný termín obhajoby

2018/19 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. JUDr. Eva Daniela Cvik, Ph.D. et Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 28. 3. 2019

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 28. 3. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 28. 03. 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Právní úprava a praxe při uplatňování zajišťovacích příkazů finančními úřady v ČR" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 28.03.2019

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval JUDr. Ing. Pavlu Pikolovi, Ph.D. a JUDr. Ing. Evě Daniele Cvik, Ph.D. et Ph.D., vedoucím diplomové práce, za odborné vedení, ochotu a vstřícnost při zpracování této diplomové práce.

Právní úprava a praxe uplatňování zajišťovacích příkazů finančními úřady v ČR

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá právní úpravou a praxí uplatňování zajišťovacích příkazů finančními úřady v České republice. Teoretická část představuje platnou právní úpravu a předpisy, rozsudky Nejvyššího správního soudu a také právní úpravu a smlouvy v Evropské unii. Vysvětluje základní pojmy spojené s tématem diplomové práce, typy podvodů na daních a s nimi související represe uplatňované Finanční správou České republiky.

Vlastní práce provádí analýzu zkoumané problematiky, obsahuje dopad judikatury Nejvyššího správního soudu na vydávání zajišťovacích příkazů. Práce zjišťuje počet vydaných rozhodnutí finanční správou a posuzuje správnost vydaných rozhodnutí na sledovaných územních pracovištích FÚ za konkrétní období. Zároveň obsahuje návrhy eliminace zjištěných nedostatků.

Klíčová slova: správce daně, daňový subjekt, zajištění daně, splatnost, nedobytnost, nedoplatek, nesplatná a nestanovená daň

Legal regulation and practice of application of reinsurance ordinances by tax authorities in the Czech Republic

Abstract

The diploma thesis deals with legal regulation and practice of application of reinsurance ordinances by tax authorities in the Czech Republic. The theoretical part describes the valid legal regulations and rules, the judgment of Supreme Administrative Court and legal regulation and treaties in the European Union. It explains basic terms connected with the topic of the diploma thesis, the types of tax frauds and the related repression applied by the Financial Authorities of the Czech Republic.

The practical part of thesis analyses the researched issue, contains the impact of the Supreme Administrative Court's case law on issuing hedge orders. The thesis investigates the number of issued decisions by the tax authorities in the Czech Republic and assesses the correctness of issued decisions at the monitored local tax offices for specific period. It also contains proposals for the elimination of identified shortcomings.

Keywords: tax administrator, tax subject, securing tax, due date, impregnability, arrears, unpaid and unspecified tax

Obsah

1 Úvod.....	11
2 Cíl práce a metodika	13
2.1 Cíl práce	13
2.2 Metodika	13
3 Přehled platné právní úpravy	15
3.1 Mezinárodní smlouvy.....	15
3.2 Právní úprava Evropské unie	18
3.3 Právní úprava v České republice.....	20
3.4 Právní vymezení zajišťovacího příkazu	23
3.4.1 Daňový řád.....	23
3.4.2 Zákon o dani z přidané hodnoty	23
3.4.3 Rozsudky soudního dvora Evropské Unie.....	24
3.4.4 Rozsudky Nejvyššího správního soudu	28
3.5 Protiprávní jednání na DPH	32
3.5.1 Podhodnocení prodejů	32
3.5.2 Obcházení registrace k DPH.....	33
3.5.3 Zdanění nesprávné komodity.....	33
3.5.4 Vně podnikové prodeje	33
3.5.5 Neodvedení daně.....	33
3.5.6 Fiktivní faktury	34
3.5.7 Karuselové podvody	34
3.6 Proces před vydáním ZajP	35
3.7 Zajišťovací exekuce	36
3.7.1 Zajištění daně.....	36
3.7.2 Vymáhání.....	38
3.8 Opravné prostředky u zajišťovacího příkazu	41
3.8.1 Odvolání u správce daně.....	41
3.8.2 Žaloba proti nezákonnému rozhodnutí	42
4 Praktická část	44
4.1 Vliv rozsudků NSS.....	44
4.2 Úspěšnost vydávání zajišťovacích příkazů finanční správou ČR	46
4.3 Úspěšnost vydávání ZajP FÚ pro Královéhradecký kraj.....	54
5 Výsledky a jejich zhodnocení	66
5.1 Sumarizace výsledků zkoumání.....	66
5.2 Návrhy řešení nedostatků	67

6 Závěr.....	71
7 Seznam použitých zdrojů	73
8 Přílohy	76

Seznam grafů

Graf 1: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a počtu dotčených DS	50
Graf 2: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a počtu napadených odvoláním.....	51
Graf 3: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a počtu správních žalob.....	52
Graf 4: Vztah počtu správních žalob, zamítnutých žalob, zrušených rozhodnutí OFŘ a nerozhodnutých žalob	53
Graf 5: Podíl zákonně postihnutých DS a nezákonně postihnutých DS.....	54
Graf 6: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a počtu dotčených DS	58
Graf 7: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a počtu napadených odvoláním.....	59
Graf 8: Vztah počtu správních žalob, zamítnutých žalob a zrušených rozhodnutí OFŘ.....	60
Graf 9: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu FÚ pro Královéhradecký kraj.....	61
Graf 10: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu ÚZP v Hradci Králové	62
Graf 11: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu ÚZP v Trutnově	63
Graf 12: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu ÚZP v Náchodě.....	63
Graf 13: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu ÚZP v Jičíně.....	64
Graf 14: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu ÚZP v Rychnově nad Kněžnou.....	65

Seznam tabulek

Tabulka 1: TIEA dle stavu k 31. 12. 2018	17
Tabulka 2: Počet vydaných zajišťovacích příkazů dle roku.....	46
Tabulka 3: Počet daňových subjektů, vůči nimž byl uplatněn zajišťovací příkaz	47
Tabulka 4: Počet ZajP napadeným odvoláním daňových subjektů (za období 01. 01. 2013 – 16. 08. 2017)	48
Tabulka 5: Počet ZajP zrušených OFŘ (za období 01. 01. 2013 – 16. 08. 2017).....	48
Tabulka 6: Výsledky soudních řízení (rok odpovídá datu, kdy byla podána žaloba)	49
Tabulka 7: Počet ZajP napadených odvoláním daňových subjektů	55
Tabulka 8: Přehled soudních řízení ve věci zajišťovacích příkazů	55
Tabulka 9: Počet vydaných zajišťovacích příkazů dle územních pracovišť FÚ pro Královéhradecký kraj	56
Tabulka 10: Počet zasažených DS vydaným zajišťovacím příkazem dle územních pracovišť FÚ	56
Tabulka 11: Počet zrušených zajišťovacích příkazů dle územních pracovišť FÚ pro Královéhradecký kraj (rozhodnutím OFŘ/rozsudkem NSS)	57
Tabulka 12: Počet neoprávněně postihnutých DS vydaným ZajP dle územních pracovišť FÚ pro Královéhradecký kraj (dle rozhodnutí OFŘ/rozsudku NSS)	58

Seznam použitých zkratek

ADIS – Automatizovaný daňový informační systém
ČR – Česká republika
DPH – daň z přidané hodnoty
DS – daňový subjekt
EHS – Evropské hospodářské společenství
EU – Evropská unie
FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act
FÚ – finanční úřad
GFŘ – Generální finanční ředitelství
MFČR – Ministerstvo financí České republiky
NSS – Nejvyšší správní soud
OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OFŘ – Odvolací finanční ředitelství
TIEA – Tax Information Exchange Agreements
USA – Spojené státy americké
ÚzP – územní pracoviště
VAT – Value Added Tax
ZajP – zajišťovací příkaz
a.s. – akciová společnost
č. – číslo
č. j. – číslo jednací
př. – příklad
Sb. – sbírky
Sp. zn. – spisový znak
s.r.o. – společnost s ručením omezeným
tzv. - takzvaně

1 Úvod

Diplomová práce vychází z bakalářské práce autora na téma „Právní úprava a praxe vymáhání pohledávek u podnikatelů finančními úřady v České republice“¹.

Se vstupem České republiky do Evropské unie byla zavedena do našeho právního řádu daň z přidané hodnoty. S jejím zavedením došlo postupem času k rozkrývání jejích nedostatků, mezi které patří, podobně jako u jiných daní, krácení daňové povinnosti, ale především pak neoprávněné využívání možnosti uplatnění nároku na odpočet DPH, které je v rámci celé Evropské unie značně rozšířené a nejinak je tomu i v našem státě. Takovéto podvody byly již v minulosti označeny Soudním dvorem Evropské unie v rozsudcích jako tzv. kolotočové podvody, u nás jsou pak více známy pod pojmem tzv. karuselových podvodů. S rozšiřováním těchto podvodů došlo ze strany orgánů Evropské unie a jednotlivých členských států k zavedení represivních opatření, které mají těmto podvodům zabránit. Mezi taková můžeme v České republice zařadit institut zajišťovacího příkazu, který je médií v posledních letech značně vyhledávané téma. Vydání zajišťovacího příkazu je v případě splnění zákonných podmínek v kompetenci Finanční a Celní správy ČR. Zvýšený boj kompetentních orgánů proti daňovým únikům přinesl nárůst využívání tohoto institutu a s tím spojený i již zmiňovaný zvýšený zájem médií a veřejnosti. Jeho uplatnění by mělo být využito pouze ve výjimečných případech, jelikož má přímý dopad na platební schopnost a celkovou podnikatelskou činnost zasaženého daňového subjektu. Bohužel rozsudky Nejvyššího správního soudu potvrdily, že několik daňových subjektů bylo zajišťovacím příkazem postihnuto nezákonně.

Pokud by ovšem nebyly v legislativě zavedeny opatření proti daňovým únikům, došlo by k výraznému poklesu vybraných daní, což by mělo zásadní vliv na státní rozpočet a tím pádem i dopad na systém státního zřízení jaký známe. Z uvedeného důvodu jsou zaváděny právní úpravy sloužící ke zdokonalení výběru a správy daní. Tyto změny samozřejmě nejsou širokou veřejností pozitivně přijímány.

¹BERAN, Martin. *Právní úprava a praxe vymáhání pohledávek u podnikatelů finančními úřady v České republice*, 2017.

Uplatňování zajišťovacího příkazu Finanční správou České republiky bylo a je jedním z nejvíce diskutovaných témat převážně na politické a mediální scéně posledních let. Příčin k tomu je zajisté více a názorů též. Pravdou je, že se v poslední době jedná o jeden ze zásadních nástrojů užívaných finanční správou k zamezení protizákonných jednání ze strany některých daňových subjektů, jejichž cílem je využití některé ze slabin systému daně z přidané hodnoty. Reforma daňového systému spolu se zavedením daně z přidané hodnoty byla spojena se vstupem České republiky do Evropské unie roku 2004. Tato daň představuje nejvyšší položku části příjmů státního rozpočtu, zároveň na této dani dochází k největším daňovým únikům.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem teoretické části práce je důkladné seznámení s institutem zajišťovacího příkazu uplatňovaného Finanční správou České republiky, zejména s jeho právní úpravou a procesy spojenými s jeho vydáváním. Následně popsat základní typy podvodných jednání u daně z přidané hodnoty. Na závěr charakterizovat případné postupy správce daně v rámci zajišťovací exekuce a uvést možnosti opravných prostředků proti zajišťovacímu příkazu.

Cílem praktické části je zjištění dopadu judikatury Nejvyššího správního soudu na vydávání zajišťovacích příkazů finanční správou. Analytickým cílem práce je zjištění počtu vydaných rozhodnutí a zhodnocení správnosti jejich vydávání na územních pracovištích Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj. V případě zjištění nedostatků navrhnout možná opatření ke zlepšení procesu jejich uplatňování.

2.2 Metodika

Teoretická část diplomové práce bude vycházet ze studia odborné literatury, legislativy a rozsudků Nejvyššího správního soudu a také Evropského soudního dvora zabývajících se předmětným tématem. Budou charakterizovány postupy správce daně před i po vydání zajišťovacího příkazu a možnosti opravných prostředků dotčených daňových subjektů jeho vydáním. Zároveň budou v této části práce vymezeny pojmy důležité pro pochopení popisovaných postupů správce daně a vydaných rozsudků, zejména terminologie z oblasti podvodů na dani z přidané hodnoty a exekuce po vykonatelnosti rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu.

Praktická část práce bude vycházet ze získaných dat na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Prostřednictvím získaných statistických údajů zavedených do tabulek a grafů bude zhodnocena úspěšnost vydávání zajišťovacích příkazů Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, včetně jednotlivých územních pracovišť, a Finanční správou České republiky. Následně bude vykonána komparace těchto úspěšností. Ze získaného porovnání bude vycházet zhodnocení neoprávněných postupů

správce daně a budou vytyčeny postupy, kterými lze takovým neoprávněným jednáním správce daně předcházet.

Na závěr bude provedeno shrnutí získaných dat a bude posouzena úspěšnost vydávání zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky a Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, včetně jednotlivých územních pracovišť. Současně bude uveden přehled opatření, kterými by byla zvýšena správnost zajišťovacích příkazů vydaných finanční správou.

3 Přehled platné právní úpravy

Před seznámením se s platnou právní úpravou samotného zajišťovacího příkazu je třeba obeznámení s mezinárodními smlouvami a platnou právní úpravou Evropské unie a České republiky, které mají přímý vliv na fáze před či po jejich uplatnění.

3.1 Mezinárodní smlouvy

Mezinárodní smlouvy jsou dohody mezi dvěma a více subjekty mezinárodního práva, které je definováno jako soubor právních norem modifikující vztahy mezi nezávislými státy, vztahy států k dalším subjektům mezinárodního práva, a zároveň vztahy mezi takovými subjekty². Na základě dohod obvykle proběhne uzavření, úprava či ukončení mezinárodněprávních vztahů. Mezinárodní smlouvy se obvykle dělí na bilaterální a multilaterální. Zatímco bilaterální smlouvy se obvykle zabývají právní pomocí v oblasti daňové spolupráce mezi dvěma státy, např. výměnou informací o podnikajícím subjektu, multilaterální smlouvy stanovují právní pomoc a podmínky pro uznání výkonu rozhodnutí v jiném státě.

Soubor mezinárodních smluv musí dodržovat například členské státy Evropské unie. Mezinárodní smlouvu je v České republice nutné schválit na základě souhlasu Parlamentu ČR, respektive souhlasu daného v referendu³. Na základě mezinárodních smluv je pak Česká republika, obdobně jako ostatní členské státy, povinna dodržovat povinnosti jí vyplývající z příslušných smluv.

Prameny mezinárodního veřejného práva jsou rozdělovány na formální a materiální⁴ a společně s mezinárodními obyčeji tvoří mezinárodní smlouvy formální prameny práva, atypičností je jejich rovnocennost. Materiální prameny práva označují fakta nutné k úpravě vztahů a lze jimi interpretovat právní normy. Na druhé straně prameny mezinárodního práva mohou být i nepsané prameny na rozdíl od vnitrostátního systému práva.

²ONDŘEJ, Jan. *Mezinárodní právo veřejné, soukromé, obchodní*. 3., rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, str. 24. ISBN 978-80-7380-181-6.

³Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, Článek 10 a

⁴DIXON, Martin. *Textbook on international law*. 7th edition. Oxford: Oxford University Press, 2010, str. 26. ISBN 978-01-9957-445-2.

Níže budou uvedeny mezinárodní smlouvy relevantní pro oblast vymáhání a zajištění pohledávek. Jedná se o smlouvy ujednané orgány Evropské unie nebo o bilaterální dohody České republiky se třetí zemí, které představují klíčový nástroj pro správné stanovení a účinný výběr daní.

Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech

Tato úmluva, podepsána mezi členskými státy Rady Evropy a členskými zeměmi tzv. OECD a v ČR vyhlášena ve Sbírce mezinárodních smluv č. 2/2014, účinná od 1. 1. 2015, vznikla kvůli nárůstu rizika vyhýbání se placení daní a vzrůstu možností daňových úniků. Úmluva se zabývá možnostmi větší spolupráce finančních a celních správ signatářů této dohody. Její zásadou je tentýž přístup dožádaného orgánu k vymáhání, jako by vymáhal své vlastní daňové pohledávky. Vymáhají-li se pohledávky u zesnulé osoby, její výše se úmluvou stanovuje do výše hodnoty pozůstalosti. Správní pomoc pak zahrnuje sdílení praxe a informací, včetně souběžných daňových šetření a účasti na daňových šetřeních v zahraničí, ale i pomoc při vymáhání, včetně předběžných opatření a doručování dokumentů⁵. Pomocí v oblasti výběru daní se zabývá převážně Hlava II. této úmluvy.

Dohody TIEA (Tax Information Exchange Agreement)

Vznikly za účelem boje proti daňovým podvodům a únikům. Jejich zavedení bylo dohodnuto pracovní skupinou organizace OECD a měly za cíl zvýšení účinnosti a zavedení pravidel pro výměnu informací v daňových řízeních. V úmluvách týkajících se ČR je jedním z účastníků TIEA dohody Česká republika a druhým účastníkem je tzv. třetí země. Jejich předmětem je pak poskytování informací pro správné stanovení, vyměření a výběr daní, včetně informací potřebných pro vymáhání daňových nedoplatků a pro vyšetřování v oblasti daňových podvodů.

⁵Sbírka mezinárodních smluv č. 2/2014, Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech

Tabulka 1: TIEA dle stavu k 31. 12. 2018

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka mezinárodních smluv
Jersey	14. 03. 2012	51/2012 Sb. m. s.
Bermudy	14. 03. 2012	48/2012 Sb. m. s.
Ostrov Man	18. 05. 2012	3/2013 Sb. m. s.
Guernsey	09. 07. 2012	2/2013 Sb. m. s.
Republika San Marino	06. 09. 2012	4/2013 Sb. m. s.
Britské Panenské ostrovy	19. 12. 2012	6/2013 Sb. m. s.
Kajmanské ostrovy	20. 09. 2013	90/2013 Sb. m. s.
Andorrské knížectví	05. 06. 2014	33/2014 Sb. m. s.
Bahamské společenství	02. 04. 2015	34/2015 Sb. m. s.
Monacké knížectví	02. 03. 2016	17/2016 Sb. m. s.
Cookovy ostrovy	10. 05. 2016	34/2016 Sb. m. s.
Aruba	01. 08. 2016	41/2016 Sb. m. s.
Belize	14. 09. 2017	62/2017 Sb. m. s.

Zdroj: data MFČR, vlastní zpracování

Z uvedené tabulky je zřejmé, že se obvykle jedná o offshore země, tzv. daňové ráje. V těchto zemích jsou mnohdy zakládány společnosti s cílem ukrytí vlastnictví a snížení daňové povinnosti. Vhodné je tedy uzavírat s těmito zeměmi bilaterální dohody o výměně informací a zabránit tak daňovým subjektům snižovat své daňové povinnosti. Samotný fakt, že inkriminovaná země spadá do zemí, s kterou máme bilaterální dohodu, může být taktéž preventivním opatřením a signalizovat daňovým subjektům, že zanedbávat svou daňovou povinnost vůči své zemi již nebude tak jednoduché.

Dohoda FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)

Dohoda FATCA je mezinárodní smlouvou, jež byla uzavřena mezi Českou republikou a USA dne 4. 8. 2014, o dodržování daňových předpisů s ohledem na právní předpisy USA a definuje poskytování informací v oblasti daní mezi dotyčnými zeměmi. Na základě uzavřené dohody byl přijat zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní, který nabyl účinnosti dne 18. 12. 2014.

3.2 Právní úprava Evropské unie

„Za unijní právo považujeme soubor přímo či nepřímo aplikovaných právních pravidel, přijatých mezi členskými státy nebo na úrovni Unie za účelem, resp. v důsledku svěřeni některých pravomocí členských států ve prospěch Unie“⁶. Původně však bylo unijní právo rozděleno na právo komunitární a na právo druhého a třetího pilíře. Zatímco komunitární právo vycházelo z práva prvního pilíře, jež bylo specifické svou rozdílností od práva mezinárodního i vnitrostátního, právo druhého a třetího pilíře se blížilo k mezinárodnímu právu. Právo těchto pilířů bylo spojeno dne 1. 12. 2009, kdy vstoupila v platnost Lisabonská smlouva.

Evropské právo je nadřazeno právu jednotlivých členských států, v případě kontradikce se tedy užívá právo Evropského Společenství. Závěry tedy nelze vyvozovat z právní úpravy daňového řádu, ale je třeba jednat dle ustanovení v mezinárodních smlouvách.

Nezbytným nástrojem boje proti daňovým únikům je mezinárodní spolupráce. Ta může být určena na základě nařízení či směrnice Evropské unie nebo bilaterálními dohodami mezi jednotlivými členskými státy v oblasti daní a dohodami s nečlenskými zeměmi⁷. Cílem je především vzájemné sdílení informací o majetkových poměrech daňových subjektů v zahraničí a spolupráce při výběru daňových povinností.

Mezinárodní spolupráce finančních správ v oblasti daní je upravena těmito právními předpisy Evropské unie:

- Nařízení Rady č. 1798/2003/ES ze dne 7. 10. 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty,
- Směrnice Rady č. 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008 stanovuje prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty,

⁶TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ a Jiří MALENOVSKÝ. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013. Student (Leges), str. 56. ISBN 978-80-8757-653-3.

⁷GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6., aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, str. 122. ISBN 978-80-7380-454-1.

- Nařízení Rady č. 37/2009 ze dne 16. 12. 2008, kterým se mění nařízení č. 1798/2003,
- Směrnice Rady č. 2010/24/EU ze dne 16. 3. 2010 o vzájemné spolupráci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření,
- Nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty,
- Nařízení Rady č. 2010/66/EU ze dne 14. 10. 2010, kterou se mění směrnice č. 2008/9/ES,
- Nařízení Komise č. 1189/2011 ze dne 18. 11. 2011, stanovuje prováděcí pravidla k ustanovením směrnice Rady 2010/24/EU,
- Směrnice Rady č. 2011/16/EU ze dne 9. 12. 2014 ve znění Směrnice Rady 2014/107/EU,
- Nařízení Komise č. 2015/2378 ze dne 15. 12. 2015 stanovuje prováděcí pravidla k ustanovením směrnice Rady 2011/16/EU,
- Směrnice Rady č. 2011/16/EU ze dne 15. 11. 2016 o správní spolupráci v oblasti daní⁸.

Odlišnost mezi nařízením a směrnicí je v právní závaznosti. Zatímco nařízení má platnost v rámci celé Unie, směrnice je právní úkon vymezující záměr, který jsou všechny členské státy povinny zavést do své právní úpravy.

Z výše uvedených jsou pro zajištění a následné vymožení daňových pohledávek stěžejní dále uvedené předpisy.

⁸Finanční správa. *Předpisy EU* [online]. [cit. 2017-02-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/legislativa/predpisy-eu>.

Směrnice Rady 2010/24/EU

Směrnice se zabývá vzájemnou výpomocí při vymáhání pohledávek vyplývající z daní, poplatků, cel a jiných opatření. Vymezuje pomoc mezi členskými státy v této oblasti a vymezuje pravidla pro uznání rozhodnutí u vymáhání pohledávek v jiném členském státě mj. vytvořením jednotného formuláře platného v rámci členských zemí. Tato směrnice také nařizuje dožádanému správci daně, aby učinil kroky vedoucí k vymožení předmětné pohledávky⁹. Na základě směrnice vznikl a byl schválen zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek.

Směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní

Směrnice Rady Evropské unie, nahrazující směrnici 77/799/EHS, byla vytvořena s cílem vzájemné spolupráce členských států v oblasti daní. Za jejím vydáním stojí značná mobilita daňových subjektů napříč členskými státy, která vedla k problémům při přesném vyměřování daní, ale zároveň i k celkovému narušení fungování daňových systémů a principu dvojího zdanění. Tento problém způsobil nárůst daňových podvodů a vedl tak k daňovým únikům. Směrnice, jež by měla tyto problémy eliminovat, stanovuje také povinnost postoupení hodnotných informací pro správu a výběr daní získaných z třetích zemí jednou z členských zemí dalším členským zemím¹⁰.

3.3 Právní úprava v České republice

Směrnice, nařízení Evropské unie a mezinárodní dohody, jež byly uvedeny výše, byly zapracovány do právní úpravy a předpisů v České republice, navíc jsou však rozšířeny o její platnou legislativu. Právní úpravou v oblasti správy daní, včetně jejich zajištění a případného vymáhání, se v České republice zabývá hned několik zákonů. Jelikož oblast zasahuje do více odvětví, je nutné brát ohled na více právních předpisů, jež musí být navíc slučitelné s právem Evropské unie, a neomezovat se pouze jednou právní úpravou.

Vzhledem k tomu, že právě daně představují nejvýznamnější položku příjmu státního rozpočtu, jejich výběr je upraven v právní úpravě Evropské unie, ale i v právní úpravě České republiky. „Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného

⁹Směrnice Rady 2010/24/EU

¹⁰Směrnice Rady 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní

rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní¹¹. Některé subjekty s povinností odvádět daně určenému orgánu se ale tomuto závazku vyhýbají a leckdy hledají možnosti, jak daně neplatit vůbec nebo alespoň v nižší výši. Z těchto důvodů musí právní úprava na tyto jevy reagovat a je tak neustále upravována a aktualizována, aby byla schopna poskytovat účinné nástroje zabraňující těmto negativním procesům. Daňové povinnosti tedy vznikají na základě zákona nebo jiného obecně závazného předpisu¹².

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

Jedná se o zásadní zákon České republiky, který je v české sbírce zákonů publikován pod číslem 1/1993 Sb. Ústava je spolu s Listinou základních práv a svobod nejvyšším a základním zákonem státu, a proto s ní musí být veškeré ostatní zákonné normy v souladu. Ústava tvoří primární rámec pro další legislativu a je považována za nejpodstatnější normu veřejného práva. Podléhají jí všechny přijaté zákony a novelizace a posouzením souladu zákonů s Ústavou se zabývá Ústavní soud. Přestože základní zásady, které Ústava obsahuje, se pozměňovat nesmí, znění Ústavy není platné nastálo. Je dle potřeby novelizována ústavními zákony, které ji doplňují. Ústava je tvořena preambulí vycházející ze základních, nedotknutelných hodnot lidské důstojnosti a lidských svobod a je založena na úctě k lidským právům. Je členěna do preambule a osmi hlav, které mají 113 článků. Referují o základním fungování státu, rozdělení moci a úkolů jednotlivých orgánů.

Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

Listina základních práv a svobod je součástí ústavního řádu České republiky definující základní práva a svobody, které vyjadřují vztah mezi státem a občany. Listina se stala prvotním uceleným ústavním dokumentem, který zakotvil tradiční demokratická práva a svobody, čímž zaručuje základní práva a svobody všem osobám. Na základě této

¹¹KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, str. 13. ISBN 978-80-7478-841-3.

¹²VONDRÁKOVÁ, Alena. *Vymáhání pohledávek*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 3. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-686-8.

Listiny disponuje stát právem vymáhat pohledávky, pokud jsou splněny podmínky pro možnost jejich vymáhání a určuje, že daně a poplatky jsou uloženy dle zákona¹³.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Je zásadní právní předpis České republiky v oblasti soukromého práva občanů, který je členěn do pěti částí a má celkem 3081 paragrafů. Upravuje různé postupy exekučního řízení, z nichž jedním z nejvýznačnějších je vymezení společného jmění manželů a možnosti jeho postihu v rámci exekučního řízení¹⁴. Dále se předpis zabývá eventualitami zastavení pohledávky¹⁵.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Jedná se o primární právní předpis upravující problematiku správy daní s platností od 1. 1. 2011, čímž nahradil předchozí zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Daňový řád, vytvořen pro účely novodobé správy daní, přináší na rozdíl od původního zákona několikero pokroků v právní úpravě správy daní. Ty mají za cíl především zjednodušení a urychlení daňového procesu. U problematiky vymáhání daní rozšiřuje povinnosti správce daně o závazek, aby byl zvolen takový způsob vymáhání nedoplatku, který by byl přiměřený k jeho výši¹⁶. „Pasáž věnující se daňové exekuci obsahuje zejména vymezení pravomocí správců daní při jejím provádění, jakož i úpravu náležitostí úkonů prováděných správci daně v tomto řízení tak, aby nemusela být soudní pravomoc vycházející z občanského soudního řádu nadále transportována výkladem úředníků do pravomoci orgánů moci výkonné – správců daní“¹⁷. Používá se, pokud není v rozporu s mezinárodním právem.

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

Jde o základní právní předpis českého občanského procesního práva, díky jemuž české soudy poskytují spravedlivou ochranu práv účastníků. Občanský soudní řád upravuje

¹³Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

¹⁴Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 731 až §734

¹⁵Tamtéž, § 1335 až §1340

¹⁶Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 175 odst. 2

¹⁷KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ: *Daňový řád s komentářem*, Olomouc: ANAG, 2010, str. 11. ISBN 978-80-7554-146-8.

postup soudu a účastníků v občanském soudním řízení. Cílem je zajištění spravedlivé ochrany soukromých práv a oprávněných zájmů účastníků, jakož i výchova k dodržování smluv a zákonů, k čestnému plnění povinností a k úctě k právům jiných osob. Občanské soudní řízení je jednou ze záruk spravedlnosti a práva, soudy v tomto případě projednávají a rozhodují spory nebo jiné právní věci a na základě toho provádějí výkon rozhodnutí. Jedná se přímo o zákon procesního charakteru konající v rámci občanského soudu.

3.4 Právní vymezení zajišťovacího příkazu

Pojem zajišťovacího příkazu je ustanoven § 167 až § 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád a ustanovením § 103 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty. Jedná se o jediný efektivní nástroj zabraňující vyvedení aktiv z majetku daňového subjektu.

3.4.1 Daňový řád

Upravuje, že je správce daně oprávněn vydat zajišťovací příkaz u daně, u níž doposud neuplynulo datum splatnosti nebo nedošlo k jejímu stanovení v případě důvodné obavy, že tato daň bude v době její vymahatelnosti obtížně vymahatelná či nebude vymahatelná vůbec¹⁸. Dle předchozího lze vyvodit, že v případě uplatnění zajišťovacího příkazu je třeba správně posoudit právě důvodné obavy o budoucí dobytosti daně, které by měly být zmíněny v odůvodnění zajišťovacího příkazu.

3.4.2 Zákon o dani z přidané hodnoty

Institut zajišťovacího příkazu je upraven § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Oproti § 167 daňového řádu určuje v případě nebezpečí z prodlení vykonatelnost a účinnost zajišťovacího příkazu dnem jeho vydání.

Nejběžnější možností zajištění je složení jistiny na speciální účet správce daně. Lhůta pro její složení je vyvozena od výše rizikovosti daného případu. Třídenní lhůtu splatnosti můžeme označit za běžnou, naopak při vysokém riziku nebezpečí z prodlení lze stanovit lhůtu splatnosti momentem vydání zajišťovacího příkazu.

¹⁸KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ: *Daňový řád s komentářem*, Olomouc: ANAG, 2010, str. 11. ISBN 978-80-7554-146-8.

3.4.3 Rozsudky soudního dvora Evropské Unie

Specifikovány budou především rozsudky týkající se daně z přidané hodnoty, které mají souvztažnost na vydání nebo nevydání zajišťovacího příkazu i na případné postupy jejich uplatňování, především pak v části jejich odůvodnění. Nejvyšší správní soud je oprávněn ve zvláště složitých výkladech unijního práva položit Soudnímu dvoru Evropské unie (dále také jen „soudní dvůr“) usnesením předběžnou otázku. Soudnímu dvoru přísluší poskytnout odpovědi na položené otázky, které by objasnily spor vedený u příslušného soudu členského státu¹⁹. V rámci absolutní nadřazenosti práva EU jsou soudy členských států povinny respektovat rozsudky soudního dvora a v rámci svého rozhodování se jimi řídit²⁰.

3.4.3.1 C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling

Třetí senát soudního dvora se zabýval ve spojených věcech na základě rozhodnutí Cour de cassation v řízení žalujícího Axela Kittela, který byl správcem konkurzní podstaty společnosti Ang Computime Belgium (dále jen „Computime“), proti Belgickému státu a Belgického státu proti Recolta Recycling EPRL (dále jen „Recolta“), odmítnutím přiznání nároku na odpočet DPH belgickou daňovou správou z důvodu účasti na daňových podvodech. Věc C-439/04 se týkala koupí a následným prodejem počítačových součástek firmou Computime. Ta se dle zjištění Finančního úřadu ve Verviers (dále jen „správce daně“) podílela na tzv. kolotočovém podvodu na DPH, u kterého dochází k opakovanému uplatnění odpočtu na DPH za jedno zboží a realizovaná dodání jsou smyšlená²¹. Z tohoto důvodu správce daně rozhodl o zamítnutí nároku na odpočet DPH společnosti Computime. Vzhledem k uvedenému předložil Cour de cassation soudnímu dvoru otázky ohledně zásady daňové neutrality DPH a ztráty nároku na odpočet u osoby povinné k dani, jednak ve vztahu k neplatnosti kupní smlouvy se zřetelem na vnitrostátní občanské právo, dále pak ve vztahu k neplatnosti na základě podvodu na DPH²².

¹⁹Rozsudek Soudního dvora EU C-6/64, Costa v. Enel

²⁰Rozsudek Soudního dvora EU C-243/09, Fuß, bod 39 a Rozsudek Soudního dvora EU C-531/15, Otero Ramos, bod 39

²¹Rozsudek Soudního dvora EU C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel and Recolta Recycling, bod 10.

²²Tamtéž, bod 25

Soudní dvůr uvedl, že daňový orgán je oprávněn ve výjimečných případech provádět šetření za účelem kontroly záměru osoby povinné k dani ve vztahu k daňovému plnění²³. Aby takovéto šetření bylo v souladu s cíli společného systému DPH, je nicméně nutno prokázat, že dotyčný daňový subjekt o účasti na plnění podvodné povahy věděl či vědět mohl²⁴. V rámci zhodnocování předložených skutečností došel soudní dvůr k závěru, že v uvedeném případě taková skutečnost nenastala a nemělo by na ni vliv ani případné prokázání podvodného jednání na dani v rámci řetězového obchodu²⁵. V případě, že je uzavřená dodavatelsko-odběratelská smlouva neplatná podle občanského práva členského státu, nelze na jejím základě uplatňovat nadměrný odpočet u systému daně z přidané hodnoty.

Ve věci C-440/04 se předkládající soud opět zabýval tzv. kolotočovým podvodem na DPH. Předmětem zdanitelného plnění byly v tomto řízení luxusní motorová vozidla, která byla prodána společností Auto-Mail panu Ailliaudovi, jenž nesplnil daňovou povinnost odvodu DPH a dále je prodal společnosti Recolta²⁶. Předmět zdanitelného plnění osvobozený od DPH se v posledním stádiu obchodního řetězu vrátil do vlastnictví společnosti Auto-Mail²⁷. Předběžné otázky byly v této věci následující, zda má subjekt obchodního vztahu být odepřeno právo na odpočet daně, přestože si tento subjekt nebyl účastí na daňovém podvodu vědom, následně má-li být odepřena možnost odpočtu daně z pouhé skutkové podstaty podvodu na DPH²⁸.

Soudní dvůr rozhodl, že nárok na odpočet DPH není závislý na odvodu DPH do státního rozpočtu jinou částí obchodního řetězce²⁹. Ovšem u případů, kdy se daňový subjekt vyhýbá své daňové povinnosti nelze, aby se domáhal práva a výhod poskytovaných právním řádem EU³⁰. V takových případech je daňová správa oprávněna požadovat

²³Rozsudek Soudního dvora EU C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel and Recolta Recycling, bod 42

²⁴Tamtéž, bod 43, Rozsudek Soudního dvora EU C-354/03, Optigen, bod 46

²⁵Rozsudek Soudního dvora EU C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel and Recolta Recycling, bod 44-45

²⁶Tamtéž, bod 14

²⁷Tamtéž

²⁸Tamtéž, bod 25

²⁹Rozsudek Soudního dvora EU C-395/24, Transport Service, bod 26

³⁰Rozsudek Soudního dvora EU C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel and Recolta Recycling, bod 54

navrácení odpočtených částek³¹, soud členského státu je pak povinný potvrdit oprávněnost takového požadavku, pokud je prokázáno podvodné uplatňování nároku na odpočet³².

3.4.3.2 C-324/11, Gábor Tóth

Předmětem sporu mezi Finančním ředitelstvím pro region Severní Maďarsko (dále jen „finanční ředitelství“) a G. Tóthem, kterým se rozsudek soudního dvora zabýval, byl nárok na odpočet, především pak možností jeho odepření. První dotaz se týkal odmítnutím nároku na odpočet dle článku 9 směrnice Rady 2006/112/ES, kdy v rámci dodavatelsko-odběratelského vztahu došlo k uplatnění nároku na odpočet, nicméně před vystavením faktury došlo k ukončení živnostenského oprávnění z moci úřední u jednoho článku obchodního vztahu, jelikož subdodavatel, kterého si G. Tóth na dokončení práce najal, zaměstnával své pracovníky bez uzavřené smlouvy³³. Současně se Legfelsőbb Bíróság (dále jen „Nejvyšší soud Maďarska“) dotázal, zda lze považovat za nedbalost odběratele, že na jím uzavřenou smlouvu o zhotovení stavebních prací najal subdodavatele, u něhož si neověřil, zda mezi ním a jeho zaměstnanci existuje pracovní smlouva a s ní spojené plnění povinností zaměstnavatele vůči orgánům státní správy. Nejvyšší soud Maďarska se dále dotázal, zda lze odepřít nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, pokud příjemce faktury věděl či musel vědět, že je účasten jednání, které má za cíl daňový únik na DPH, s ohledem na skutečnost, že dle posouzení Nejvyššího soudu Maďarska se alespoň některé z vyfakturovaných zdanitelných plnění ve skutečnosti nerealizovala³⁴.

S první dotazem se soudní dvůr vypořádal rozhodnutím, že nárok na odpočet je výlučným prvkem systému DPH a nelze jej redukovat³⁵. Z uvedeného důvodu tedy nelze odmítnout nárok na odpočet. Dále určil povinnost orgánu dostatečně prokázat, že subjekt uplatňující odpočet věděl či musel vědět o protiprávním jednání přímého dodavatele nebo dodavatele na předchozím stupni řetězce u dodávaných služeb³⁶. Výstupem tedy je, že orgán finančního ředitelství je povinen dle výše uvedeného přiznat osobě povinné k dani

³¹Rozsudek Soudního dvora EU C-110/98, Gabalfrisa, bod 46

³²Rozsudek Soudního dvora EU C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel and Recolta Recycling, bod 55

³³Rozsudek Soudního dvora EU C-324/11 Gábor Tóth, bod 21

³⁴Tamtéž

³⁵Tamtéž, bod 24, Rozsudek Soudního dvora EU, C-110/98 Gabalfrisa, bod 14

³⁶Rozsudek Soudního dvora EU C-324/11 Gábor Tóth, bod 38, Rozsudek C-80/11 Mahagében a Dávid, bod 50

nárok na odpočet DPH u služeb, jíž jí byly poskytnuty, pokud se mu dostatečně nepodařilo prokázat, že dotyčný subjekt věděl, respektive musel vědět o účasti na daňovém úniku³⁷.

3.4.3.3 C-414/17 AREX CZ

Rozsudek čtvrtého senátu v návaznosti na níže uvedené dotazy Nejvyššího správního soudu v rámci sporu ohledně odpočtu DPH u pořizování pohonných hmot, které byly v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně přepraveny českými dodavateli z Rakouska do ČR³⁸. Pohonné hmoty byly nakupovány z Rakouska společností AREX CZ a.s. prostřednictvím řetězového obchodu. Pohonné hmoty byly prvotně nakoupeny u společnosti Doppler Mineralöle GmbH, sídlem v Rakousku a následně došlo k jejich prodeji několika českým společnostem předtím, než byly prodány společnosti AREX CZ a.s., přičemž pohonné hmoty byly transportovány z Rakouska do České republiky vozidly ve vlastnictví společnosti AREX CZ a.s.³⁹. NSS položil dotazy týkající se

- určení osoby povinné k dani uvedené v čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“),
- v případě, že je pak za osobu povinnou k dani považována jakákoli osoba povinná k dani, lze uvedenou komoditu považovat za zboží s nárokem na osvobození dodání uvedené ve směrnici Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřební daně (dále jen „směrnice o spotřební dani“), přestože nejsou splněny kritéria pro osvobození dle čl. 138 odst. 1 směrnice o společném systému DPH,
- jestliže se u shora uvedené situace nepoužívá čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, ke kterému dodání má být přidána přeprava s ohledem nároku na osvobození od DPH dle směrnice o společném systému DPH, pokud dochází k přepravě s podmíněným osvobozením od spotřební daně⁴⁰.

³⁷Směrnice Rady 2006/112/ES

³⁸NSS: Předběžné otázky podané NSS [online]. Brno, 2018 [cit. 2018-12-27]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Predbezne-otazky-podane-NSS/art/533?menu=254>.

³⁹Rozsudek Soudního dvora EU C-414/17, AREX CZ, bod 78

⁴⁰Usnesení NSS 9 Afs 137/2016–60

V rámci vypořádání se s uvedenými dotazy NSS, vydal čtvrtý senát soudního dvora dne 13. 12. 2018 rozsudek v řízení žalujícího AREX CZ a.s. proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství. K prvnímu dotazu Soudní dvůr uvedl, že čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH říká, že „jsou od daně osvobozena dodání uvnitř Společenství pro osoby povinné k dani nebo právnické osoby nepovinné k dani, jejichž pořízení zboží uvnitř Společenství, jiného než výrobku podléhajícího spotřební dani, není předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 uvedené směrnice“⁴¹. Dále v rozsudku dodává, že na pořizování zboží, na které se vztahuje spotřební daň vybíraná na území cílového členského státu, se využívá čl. 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice o DPH, „plnění uskutečněné osobou povinnou k dani, jejíž další pořízení nejsou předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 této směrnice“⁴². V rámci vypořádání se s druhým dotazem soudní dvůr uvedl, že pokud je zboží podléhající spotřební dani a v režimu s podmíněným osvobozením od ní v rámci EU distribuováno od prvotního dodavatele ke konečnému odběrateli prostřednictvím několika subjektů, pak plnění subjektu povinného k platbě spotřební daně v členské zemi EU nelze posuzovat jako plnění podléhající DPH, pokud doprava předmětu směny nelze být k plnění připočtena dle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii)⁴³. Ohledně posledního dotazu soudní dvůr rozhodl, že závisí na okamžiku, kdy odběratel fakticky disponuje oprávněním nakládat s nakoupeným hmotným majetkem, pak se na něj nahlíží jako na majitele a nevymezuje se pouze na převod majetkových práv v rámci vnitrostátního práva⁴⁴. Z uvedeného vyplývá, že společnost AREX CZ a.s. fakticky nabyla vlastnictví zboží v Rakousku jeho naložením do společností vlastněných cisteren a tím na ni přešly daňové povinnosti.

3.4.4 Rozsudky Nejvyššího správního soudu

Rozsudky NSS a vývoj judikatury ve věci zajišťovacích příkazů mají zásadní vliv na postupy správce daně při vydávání předmětných rozhodnutí. Správní soudy provádějí přezkum dvou předpokladů pro uplatnění ZajP. Prvotně zjišťují existenci a výši stanovené daně a následně prozkoumávají obavu z budoucí dobytosti daně, případně obtíže spojené s jejím vybráním. Dále jsou specifikovány rozsudky, kterými byly postupy vydávání zajišťovacích příkazů upraveny.

⁴¹Rozsudek Soudního dvora EU C-414/17 AREX CZ, bod 53

⁴²Tamtéž, bod 56

⁴³Tamtéž, bod 57

⁴⁴Tamtéž, bod 75, Rozsudek Soudního dvora EU C-237/09, De Fruytier, bod 24

3.4.4.1 9 Afs 57/2010

Rozsudek v právní věci žalobce CZT a.s. proti žalovanému Celnímu ředitelství Hradec Králové. Uvedený rozsudek NSS zadává nutnost specifikace důvodů, jež zadaly riziko týkající se budoucí vymahatelnosti daně, nebo by její výběr byl spjat se značnými obtížemi⁴⁵. Zároveň NSS udává, že nestačí pouhý předpoklad, že daňová povinnost bude značně přesahovat zajišťovanou částku, ale žalovaný má povinnost v rozhodnutí zajišťovacího příkazu přesně specifikovat důvody, které jej vedou k obavám o budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně. Zároveň NSS uvedl, že je povinnost žalovaného zajistit dosud nestanovenou daň v případě, že daňový subjekt disponuje peněžními prostředky či majetkem, u kterých hrozí, že je v budoucnu již mít nebude⁴⁶.

3.4.4.2 7 Afs 101/2013

Rozsudek v právní věci žalobce TITANUM a.s. proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství. Důvodnou obavou, která vedla žalovaného k vydání zajišťovacího příkazu, byly výše zjištěných obrátů a skutečnost, že daňový subjekt vykazoval nesprávně zisk, který byl použit na výplaty dividend a daňový subjekt fakticky vytvářel ztrátu. V rozsudku je uvedeno, že je správce daně povinen přihlížet ke kontaktnosti a spolupráci daňového subjektu, nicméně to samo o sobě nerozptyluje obavy o budoucí dobytosti daňové povinnosti. NSS také konstatoval, že by zajišťovací příkaz coby nástroj k zabránění budoucí nedobytnosti daňových pohledávek měl být nejzazším prostředkem při správě daní.

3.4.4.3 1 As 27/2014

Rozsudek NSS ve věci žalobce SLOVLIKER ČR, s.r.o. proti žalovanému Generálnímu ředitelství cel. Rozsudek stanoví, že ekonomickou situaci daňového subjektu je třeba analyzovat z širšího hlediska a nedostačuje pouze, že daňovému subjektu hrozí insolvenční řízení či záměrně přepisuje majetek, aby ztížil budoucí dobytost daně. Je tedy třeba, aby bylo splněno více kritérií pro vydání zajišťovacího příkazu.

⁴⁵Rozsudek NSS Afs 57/2010-139

⁴⁶Tamtéž

3.4.4.4 4 As 209/2014

V rozsudku NSS v právní věci žalobkyně DC Metalux s.r.o. proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství je uvedeno, že odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí brát zřetel na následnost a souvislost s odůvodněním zajišťovacího příkazu.

3.4.4.5 10 Afs 18/2015

Rozsudek v právní věci žalobce MPM Invest s.r.o., proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství rozšiřuje důvodné obavy, které mohou vést k vydání zajišťovacího příkazu o snižující se výnosnost podnikatelské činnosti daňového subjektu, klesající finanční prostředky, nenahlášené účty správci daně, rizikovost obchodovatelné komodity a o míru účasti daňového subjektu v podvodném řetězci.

3.4.4.6 4 Afs 22/2015

Rozsudek NSS ve věci žalobce Českomoravské olejářské komanditní společnosti proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství ukládá, že správce daně není povinen v zajišťovacím příkaze či v rozhodnutí o jeho odvolání podrobně dokazovat skutečnosti, které ho vedly k jeho vydání, jelikož zmíněné by již mělo být uvedeno v řízení o stanovení daňové povinnosti. Správce daně je však povinen uvést příčiny budoucího stanovení daňové povinnosti, které je možno ověřit. Tyto příčiny je povinen uvést v rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu a případně v rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. U druhého rozhodnutí je také povinen vyřídit námítky, kterými jej odvolatel napadl. Dále rozsudek zadává správci daně povinnost pečlivě zvážit skutečnosti, které ho vedou k vydání zajišťovacího příkazu a stanoví, že správce daně je oprávněn jej vydat pouze za předpokladu, že:

- daň je stanovena v určité výši a zároveň,
- daň v době její vymahatelnosti bude nedobytná, či její vymožení bude spojeno se značnými obtížemi.

V opačném případě není správce daně oprávněn zajišťovací příkaz vydat. Rozsudek zároveň stanovuje, že slabší důvody vedoucí k budoucímu stanovení daně, lze vyvážit jasnými důvody, které prokazují zbavování se majetku ze strany daňového subjektu a s tím spojenou důvodnou obavou o budoucí dobytnosti daně. V rozsudku je také

uvedeno, že skutková podstata vedoucí k vydání zajišťovacího příkazu není totožná s tou, která umožňuje daňovou povinnost doměřit. Jako důvodnou obavu vedoucí k vydání zajišťovacího příkazu rozsudek vylučuje

- výši daně, která znatelně převyšuje majetek daňového subjektu
- a obchodování s PHM, které je všeobecně považováno za velmi rizikovou oblast z hlediska krácení daní.

3.4.4.7 6 Afs 108/2015

Rozsudek ve věci žalobce ČOV Český Krumlov s.r.o. proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, v kterém je uvedena povinnost správce daně neprodleně ukončit účinnost zajišťovacího příkazu okamžikem, kdy dojde k zániku důvodů, které směřovaly k jeho vydání. Pokud správce daně nalezne okolnosti vedoucí ke snížení zajišťované částky, pak je povinen neprodleně vydat rozhodnutí o změně zajišťované částky.

3.4.4.8 7 Afs 4/2016

Rozsudek NSS ve věci žalobce HEAVY MACHINERY SERVICES, a.s. proti OFŘ rozšiřuje důvodné obavy pro vydání zajišťovacího příkazu o

- existenci zástavního práva na nemovitý majetek, jenž převyšuje hodnotu nemovité věci,
- využívání kontokorentního úvěru, který je zajištěn zástavním právem na nemovitou věc vlastněnou daňovým subjektem s tím, že dostupné peněžní prostředky daňového subjektu na účtech u poskytovatelů peněžních a jiných finančních služeb jsou menší než třetina hodnoty zajištěné daně,
- pravidelné nárokování nadměrného odpočtu daňovým subjektem za předpokladu, že správce daně ve většině případů výši nárokováných nadměrných odpočtů neuznal.

Zároveň však vyjmul z důvodných obav zvýšení stupně zadluženosti u daňového subjektu, jenž má vysoký počet zaměstnanců a dlouhodobě podniká při jednoznačné vlastnické struktuře.

3.4.4.9 1 Afs 88/2017

Správce daně je povinen zastavit působnost rozhodnutí o zajištění daně dle § 168 odst. 3 daňového řádu, pokud jsou k tomu splněny podmínky, v opačném případě pak dochází k protiprávnímu jednání z jeho strany z důvodu zasahování do práv daňového subjektu, jelikož mu je správcem daně nadále připisována povinnost, která pozbyla platnosti.

3.4.4.105 Afs 201/2018

Další rozsudek NSS ve věci stěžovatele CZT a.s. proti Celnímu úřadu pro Pardubický kraj stanoví povinnosti správce daně přesně popsat v zajišťovacím příkaze jím zjištěnou ekonomickou situaci daňového subjektu a okolnosti, které jej vedly k jeho vydání. Za odůvodněnou obavu lze považovat neuhrazení daně ve lhůtě splatnosti, účty se záporným či nulovým zůstatkem, vysoké množství zástavních práv na subjektem vlastněných nemovitostech (tzv. přetíženost zástavními právy) a opakované neplnění povinností vůči správci daně (př. nepodaná daňová přiznání, kontrolní hlášení apod.).

3.5 Protiprávní jednání na DPH

Vzhledem k zadání této práce je nezbytné specifikovat v obecné rovině v současnosti využívané mechanismy podvodů na dani z přidané hodnoty. Ty lze dělit na podvody využívající různé systémy nepřímého zdanitelného plnění a podvody využívající pouze systému DPH⁴⁷. S ohledem na analýzu aplikace zajišťovacích příkazů v rámci českého právního řádu se tato kapitola zaměří především na již v rozsudcích soudního dvora a NSS uvedený karuselový podvod, který je založen na neoprávněných odpočtech DPH. Specifikace níže uvedených podvodů je nezbytná ke zhodnocení uplatňování zajišťovacích příkazů.

3.5.1 Podhodnocení prodejů

Obchodník vykazuje pouze část ze svých prodejů. Toho je dosahováno paděláním záznamů či prodejem bez faktury nebo účtenky, kdy uskutečněné zdanitelné plnění není zaznamenáno v účetnictví. Takovýto typ podvodů je nejběžnější v oblasti poskytování

⁴⁷KEEN, Michael, SMITH Stephen. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* London, 2007. IMF Working Paper. International Monetary Fund, s. 7, 9.

služeb, kdy přidaná hodnota na výstupu je obvykle relativně vysoká. Legislativní úprava většiny členských zemí EU přímo nepostihuje odběratele takového jednání, nicméně kupříkladu v Itálii a Chorvatsku je v legislativě upravena jeho povinnost si od dodavatele převzít a odnést potvrzení o zdanitelném plnění⁴⁸.

3.5.2 Obcházení registrace k DPH

Velmi rozšířené je také obcházení povinnosti registrace k DPH, kdy se subjekty několika metodami snaží o ponížení uskutečněných plnění, za účelem vyhnout se takové výši obrátu, u které vzniká zákonná registrační povinnost k DPH⁴⁹. Z uvedeného lze vyvodit, že tento typ je spíše záležitostí maloobchodu než velkoobchodu.

3.5.3 Zdanění nesprávné komodity

Využívá se v členských státech s různými kategoriemi sazeb DPH. Obchodníci pak nesprávně vyúčtují zboží jako jinou komoditu za účelem zneužití její nižší sazby DPH⁵⁰.

3.5.4 Vně podnikové prodeje

Jedná se o nevýznamnou kategorii krácení daně ve vyspělých ekonomikách. Dochází k ní především v oblasti zemědělství, kdy jsou majitelem a jeho zaměstnanci spotřebovávány mimo účetní záznamy podnikové výrobky, které by správně měly být zdaněny⁵¹.

3.5.5 Neodvedení daně

Situace, kdy je dodavatelem daň od odběratele vybrána, nicméně dále již není z jeho strany splněna zákonná povinnost jejího odvodu příslušnému správci daně. Může se jednat o ready-made firmy bez jakýchkoli aktiv, jejichž účelem je zhotovení smluvené zakázky, získání peněžních prostředků dohodnutých ve smlouvě a následné neodvedení daňové povinnosti a faktické ukončení činnosti. Pro správce daně je pak nereálné daňovou

⁴⁸KEEN, Michael, SMITH Stephen. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* London, 2007. IMF Working Paper. International Monetary Fund, s. 7, 9.

⁴⁹Tamtéž, s. 8.

⁵⁰Tamtéž

⁵¹Tamtéž

povinnost od daňového subjektu vymoci. Tyto společnosti v rámci propracovanějších podvodů vystupují také jako subdodavatelé.

3.5.6 Fiktivní faktury

Často využívaný typ daňového podvodu. Složitě se rozpoznává především u nově vzniklých firem, u kterých je předpoklad vysokých počátečních investic do hmotného i nehmotného majetku. Subjekt zavádí do účetnictví fakturu na zcela fiktivní zboží nebo služby. Dalším případem jsou faktury na nové zboží, nicméně ve skutečnosti se jedná o zboží repasované. Osoby si pak neoprávněně uplatňují vysoké nadměrné odpočty DPH.

3.5.7 Karuselové podvody

Jedná se o jeden z nejrizikovějších podvodů co do výše neodvedené daně, tak do jeho rozšíření v EU a odolnosti proti legislativě EU i jednotlivých členských států. Podstatou těchto podvodů je především osvobození od DPH v rámci dodávání zboží či služeb do jiného členského státu EU a možnost odběratele si při odběru předmětu zdanitelného plnění uplatnit nárok na odpočet DPH při pořizování z jiného státu EU. Níže jsou uvedeny jednotlivé články řetězce včetně jejich účelu.

3.5.7.1 Missing trader

Jedná se o obchodníka, jenž je součástí řetězce, v kterém dochází k daňovým únikům. Takovýto obchodník nejčastěji nevykazuje v podaném daňovém přiznání plnění vůči jinému článku řetězce nebo toto plnění vykazuje, ovšem neplatí vyměřenou nebo doměřenou daň, případně daňové přiznání nepodává. Zpravidla se jedná o nekontaktní daňový subjekt, kterým často bývá tzv. ready-made společnost se sídlem na virtuální adrese. U tohoto článku řetězce velmi často dochází k zosnování jeho insolvence⁵².

3.5.7.2 Buffer

Plátce, jehož úkolem v řetězci je skrýt přímé spojení mezi missing traderem a brokerem. Zpravidla je v daném řetězci velké množství bufferů, aby bylo odhalení

⁵²JAKOBSSON, Oscar. Missing Trader Fraud in the EU [online]. Lund University, 2013 [cit. 2019-01-11], str. 7. Dostupné z: <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=3957871&fileId=4015819>

podvodného řetězce co nejsložitější. Buffer podává daňová přiznání, kontrolní hlášení, odpovídá na výzvy se záměrem vykazovat se za bezproblémový subjekt.

3.5.7.3 Broker standardní

Inkasuje na konci tuzemského řetězce nadměrný odpočet z daně. Zmiňovaná daň ovšem není vybrána na pozici missing tradera. Také se může jednat o plátce, jenž si díky missing traderovi může snižovat vlastní daň.

3.5.7.4 Broker nestandardní

Tento článek řetězu opět využívá systém odpočtů z tuzemské daně či ponížení vlastní daně. Plátce uskutečňuje dodání zboží či služeb v rámci zemí EU. Odběratelem z EU nebude daň z přidané hodnoty zaplacená a uvedený plátce si pak požádá o nadměrný odpočet daně.

3.5.7.5 Profit taker

Subjekt nalézající se na konci řetězce, který využívá předešlých článků a pobírá nezaplacenou daň z přidané hodnoty od unijního státu. Může se také jednat o subjekt přijímající fiktivní zdanitelné plnění, aby snížil svou daňovou povinnost.

3.6 Proces před vydáním ZajP

Na základě kontrolních analýz je uskutečněno místní šetření kontrolním oddělením. Je-li potvrzena pochybnost o výši tvrzené daně, pokračuje kontrolní oddělení v navazujících činnostech vedoucích ke stanovení skutečné daňové povinnosti. Pokud se v průběhu nalézacího řízení vyskytnou okolnosti zadávající příčinu k oprávněnému vydání zajišťovacího příkazu, jsou tyto data poskytnuta územním pracovištěm přímo nadřízenému orgánu, který hodnotí zjištěné důkazy a rozhoduje o vydání ZajP. Po interním rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu je přenesením zjištěných relevantních údajů do systému ADIS pověřeno vymáhací oddělení subjektu příslušného správce daně a rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu je opatřeno číslem jednacím. Po kontrole formální a věcné správnosti ze strany vedoucího oddělení je rozhodnutí o vydání předáno řediteli sekce, který rozhoduje, zda bude vydán či nikoli a v případě jeho vydání jej opatřuje elektronickým podpisem. Následně pracovník vymáhacího oddělení kontaktuje daňový subjekt případně oprávněnou osobu a informuje ji o zmíněném vydání rozhodnutí.

O uvedeném je sepsán úřední záznam. V případě bezkontaktnosti příslušné osoby sepíše předmětný záznam o učiněném pokusu včetně příslušných časů a opatří jej elektronickým podpisem obsahujícím časové razítko.

3.7 Zajišťovací exekuce

Po vydání zajišťovacího příkazu má daňový poplatník určenu lhůtu tří pracovních dnů na složení částky stanovené příslušným zajišťovacím příkazem případně více příkazy, jelikož ke každému zdaňovacímu období je příslušný zajišťovací příkaz. Jak bylo výše zmíněno v kapitole zabývající se právní úpravou zajišťovacích příkazů, je v případě hrozícího nebezpečí z prodlení možnost určení vykonatelnosti okamžikem vydání rozhodnutí⁵³. V případě neuhrazení jistiny ve stanovené lhůtě přistupuje určený pracovník vymáhacího oddělení k zahájení daňové exekuce a procesu zajištění daně. Zajišťovací příkaz má v daném případě formu exekučního titulu.

3.7.1 Zajištění daně

V rámci efektivního vymožení nezaplacené daně je nezbytné ze strany správce daně přistoupit k včasnému zajištění daňové pohledávky. Jedná se o nezbytný úkon zabraňující vyvedení majetku z aktiv daňového subjektu. Zároveň je ochranou alespoň částečné dobytosti nedoplatku na dani pro případné insolvenční řízení. „Všechny formy zajištění v sobě obsahují motivační prvek, protože i morálně méně uvědomělému dlužníkovi je jasné, že se uspokojení pohledávky věřitele obtížně vyhne, protože je zajištěna. Tak má větší vůli plnit právě tuto pohledávku než své případné jiné, nezajištěné pohledávky“⁵⁴.

Jedním z nejběžnějších nástrojů správce daně pro zajištění daňové pohledávky je zástavní právo. Správce daně je oprávněn vydat rozhodnutí o zřízení zástavního práva k majetku daňového subjektu z důvodu neuhrazené daňové povinnosti v zákonné lhůtě po obdržení vykonatelného exekučního titulu pouze za podmínek stanovených zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále pouze také „občanský zákoník“), pokud tento

⁵³Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 103

⁵⁴PERTHEN, Ervín. *Správa a vymáhání pohledávek v praxi*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Právo prakticky, str. 17. ISBN 978-80-7478-952-6.

zákon nestanoví jinak⁵⁵. Zástavní právo vzniká dnem doručení uvedeného rozhodnutí daňovému subjektu, v případě zástavy k nemovité věci či jiného majetku, který je evidován ve veřejném registru, příkladem může být zástavní právo k podílu v korporaci, je jeho vznik k datu doručení takovému správci veřejného registru⁵⁶. Správce daně v případě splnění daňové povinnosti daňovým subjektem, zániku zástavy nebo nedoplatku vydává rozhodnutí o zrušení zástavního práva⁵⁷. Součástí uvedených rozhodnutí mohou být další listiny vyžadované správcem veřejného registru dle příslušné právní úpravy.

3.7.1.1 Zástavní právo k nemovité věci dlužníka

Vydáváno u daňových nedoplatků vyšších částek v rámci principu proporcionality, aby nebyla nepřiměřeně poškozena subjektivní práva majitele nemovité věci. „Pokud mají nemovitosti hodnotu odpovídající dlužné částce (odpovídající znamená v hodnotě vyšší než dluh, aby zajišťovaly i možné budoucí příslušenství a byla zohledněna prodleva do zpeněžení zástavy), jde o zajištění kvalitní“⁵⁸. Dle výše uvedeného vzniká zástavní právo doručením rozhodnutí o jeho zřízení příslušnému správci veřejného registru, v tomto případě tedy katastrálnímu úřadu. Nezbytnou složkou doručovaného rozhodnutí o zřízení či zániku je návrh na vklad do katastru nemovitostí, respektive jeho výmaz⁵⁹.

3.7.1.2 Zástavní právo k movité věci dlužníka

Zástavní právo k movité věci vzniká na rozdíl od výše uvedeného jeho doručením daňovému subjektu. Dalším adresátem po daňovém subjektu, jehož majetková práva jsou zástavním právem postihnuta, je Notářská komora České republiky, která má v kompetenci jeho zapsání do Rejstříku zástav⁶⁰. Součástí odesílaného rozhodnutí o zřízení zástavního práva je pak také žádost o provedení takového zápisu.

⁵⁵Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 170 odst. 1

⁵⁶Tamtéž, § 170 odst. 4

⁵⁷Tamtéž, § 170 odst. 5

⁵⁸PERTHEN, Ervín. *Správa a vymáhání pohledávek v praxi*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Právo prakticky, str. 17. ISBN 978-80-7478-952-6.

⁵⁹Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁰VAIGERT, Dalibor. *Pohledávky: právní příručka věřitele*. Brno: Computer Press, 2005. Právo pro denní praxi (Computer Press), str. 119-120. ISBN 80-251-0881-3.

3.7.2 Vymáhání

Po vykonatelnosti zajišťovacího příkazu přistupuje správce daně zpravidla k exekuci rentabilního majetku daňového subjektu. Zároveň je mu dána možnost uložit vymožení daňového nedoplatku příslušnému soudnímu exekutorovi. S vydáním zajišťovacího příkazu je velmi často sloučena následná platební neschopnost postihnuté osoby, která obvykle vyústí v úpadek, který je řešen některou z následujících forem

- konkursem,
- reorganizací,
- oddlužením,
- zvláštním způsobem řešení úpadku.

Správce daně v takovém případě uplatňuje svou pohledávku v přihlášce soudem určenému insolvenčnímu správci. Před rozhodnutím o úpadku správce daně provádí exekuci, jejíž druhy mu jsou určeny daňovým řádem.

Exekuční příkaz

Jeho vydání je dle výše uvedeného podmíněno vykonatelností zajišťovacího příkazu. V případě, že není v daňovém řádu ustanoveno jinak, vydávání exekučního příkazu na daňovou pohledávku je upraveno zákonem č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále také jen „OSŘ“). „Správce daně či jiný správní orgán v daňové exekuci i ve správní exekuci rozhoduje o nařízení této exekuce naopak bez návrhu na výkon rozhodnutí k soudu, a to z moci úřední vydáním exekučního příkazu“⁶¹. Adresátem exekučního příkazu je stejně jako u zástavního práva osoba, jejíž majetková práva jsou postihována a subjekt, který je ve smluvním vztahu s dlužníkem. Ve vydaném exekučním příkaze je označen za poddlužníka. Majetek, který je postižen exekučním příkazem, nesmí povinný převést na jiného, zatížit ho nebo s ním jinak nakládat. Právní úkon, kterým povinný porušil tuto povinnost, je neplatný“⁶². Níže budou specifikovány pouze nejběžnější typy

⁶¹BREBURDA, Jan: *Exekuce srážkami ze mzdy*, Olomouc: ANAG, 2016. Práce, mzdy, pojištění (ANAG), str. 42. ISBN 978-80-7263-997-7.

⁶²VAIGERT, Dalibor. *Pohledávky: právní příručka věřitele*. Brno: Computer Press, 2005. Právo pro denní praxi (Computer Press), str. 87. ISBN 80-251-0881-3.

exekučních příkazů, které jsou vydávány po uplatnění zajišťovacího příkazu finanční správou.

- Exekuční příkaz prikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

Jedná se o nejběžnější typ exekučního příkazu, který je zároveň nejefektivnější s ohledem na výši vymožené částky⁶³. Vyhledávací oddělení před vydáním zajišťovacího příkazu provádí analýzu majetkových poměrů daňového subjektu a na základě výzvy k poskytnutí informací správci daně vyžaduje od poskytovatelů platebních a jiných bankovních služeb součinnost v oblasti vyhledávání účtů, u nichž je daňový subjekt veden jako majitel⁶⁴. Na základě získaných odpovědí postupuje uvedené oddělení informace o vedených účtech oddělení vymáhacímu, a to po vykonatelnosti zajišťovacího příkazu přistupuje k vydání shora uvedeného exekučního příkazu. „Touto daňovou exekucí lze vymáhat peněžní prostředky pouze z účtu dlužníka, tj. v případě, že má dlužník postavení majitele účtu. Nelze tedy provést exekuci na prostředky dlužníka na účtech jiných osob. Pro tyto případy se uplatní způsob exekuce postižením jiných majetkových práv“⁶⁵. Z důvodu účelnosti tohoto typu exekuce je u doručování zásadou dřívější doručení exekučního příkazu poskytovateli platebních služeb a až po jeho doručení je následně odeslán daňovému dlužníkovi⁶⁶.

- Exekuční příkaz prikázáním jiné peněžité pohledávky

Předpokladem pro vydání takového typu exekučního příkazu je dodavatelsko-odběratelský vztah mezi subjekty, přičemž dodavatel je v pozici dlužníka vůči finanční správě. Správa musí současně takovou informací o vztahu disponovat. To je však v dnešní době usnadněno povinností plátců DPH podávat kontrolní hlášení za zdaňovací období, a pro správce daně zpravidla nebývá složité takovéto vztahy odhalit prostřednictvím žádosti o náhled do kontrolního hlášení. Další možností odhalení předmětných vztahů

⁶³Finanční správa. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2017* [online]. str. 40 [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2017.pdf#page=35&zoom=100,0,270

⁶⁴Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 57 odst. 3.

⁶⁵VONDRÁKOVÁ, Alena. *Vymáhání pohledávek*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Meritum (Wolters Kluwer ČR), str. 731. ISBN 978-80-7357-686-8.

⁶⁶Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 190 odst. 1.

je opět zaslání výzvy k poskytnutí informací správci daně, jelikož dochází k poskytnutí plnění, které je předmětem daně⁶⁷. Vydaný exekuční příkaz postihuje mj. pohledávky splatné v budoucnu a pohledávky, které budou v budoucnu teprve vznikat. V rámci jeho účinnosti je opět doručován poddlužníkovi a následně odeslán dlužníkovi⁶⁸.

- Exekuční příkaz postižením jiných majetkových práv

Správce daně je oprávněn zakázat třetí osobě dodání nebo vydání movité věci dlužníkovi, a naopak jí přikázat předmětnou movitou věc vydat správci daně⁶⁹. Dále mezi tímto typem exekučního příkazu postižitelná majetková práva lze zařadit družstevnický podíl, respektive podíl v obchodní společnosti.

- Exekuční příkaz na prodej movitých věcí

Zpravidla se doručuje dlužníkovi osobně před zahájením soupisu věcí v rámci tohoto typu daňové exekuce. Správce daně je oprávněn provést prohlídku bytu či jiných prostor v majetku dlužníka za účelem vyhledání a sepsání movitých věcí a je mu zákonem umožněno si do takovýchto prostor zjednat přístup⁷⁰. Součástí protokolu o soupisu, v němž je popsán průběh sepsání movitých věcí v majetku dlužníka, je příloha protokolu o soupisu, v níž jsou detailně popsány sepsané věci. Následně pokračuje správce daně v úkonech vyústujících dražbou movitých věcí.

- Exekuční příkaz na prodej nemovitých věcí

Podmínkou k provedení exekuce prodejem nemovitých věcí je vlastnictví nemovitosti dlužníkem. Exekuce se vztahuje také na její součásti i na její příslušenství⁷¹. Podmínkou je stanovení její ceny na základě posudku vypracovaného soudním znalcem v oboru oceňování nemovitostí. Podobně jako předchozí typ exekuce i tento v případě neuhrazení daňové povinnosti před zahájením dražebního jednání končí prodejem ve veřejné dražbě.

⁶⁷Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 57 odst. 1, písm. b).

⁶⁸Tamtéž, § 191 odst. 1.

⁶⁹Tamtéž, § 193 odst. 1.

⁷⁰Tamtéž, § 203 odst. 3.

⁷¹VONDRÁKOVÁ, Alena. *Vymáhání pohledávek*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Meritum (Wolters Kluwer ČR), str. 769. ISBN 978-80-7357-686-8.

3.8 Opravné prostředky u zajišťovacího příkazu

Příjemce rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu má v rámci opravných a dozorčích prostředků možnost podat proti tomuto rozhodnutí odvolání⁷². Odvolatel podává odvolání ve třiceti denní lhůtě od data doručení předmětného rozhodnutí, případně před datem jeho doručení u správce daně, který ho vydal⁷³. Daňový řád upravuje předpoklady, které musí odvolání splňovat:

- identifikace správce daně, jenž rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu vydal,
- identifikace odvolatele,
- specifikace rozhodnutí, které je odvoláním napadeno včetně jeho identity,
- specifikace důvodů napadení rozhodnutí, především pak vymezení spatřování nezákonnosti a nesprávnosti jeho vydání,
- evidence sdělení z předešlého bodu,
- navržení změn (př. vydání rozhodnutí o změně výše ZajP) nebo zrušení zajišťovacího příkazu.

Pokud nejsou tyto předpoklady ze strany odvolatele splněny, vyzývá ho správce daně k nápravě a uvede, v čem musí být odvolání doplněno⁷⁴.

3.8.1 Odvolání u správce daně

Prvostupňový správce daně je oprávněn o odvolání proti zajišťovacímu příkazu rozhodnout sám v případě, že spatřuje oprávněnost odvolání a hodlá mu vyhovět v plném či částečném rozsahu, případně bylo-li podáno po zákonné lhůtě nebo je nepřípustné⁷⁵. V opačném případě je povinen postoupit odvolání bezodkladně Odvolacímu finančnímu ředitelství (dále také pouze „OFŘ“) a s ním mu současně také postupuje část spisu, která je předmětná pro dané řízení⁷⁶.

Odvolací finanční ředitelství provádí přezkum skutečností, vůči nimž se odvolatel v odvolání vyzul. V jeho kompetenci ovšem také je přezkoumání protiprávního nebo

⁷²Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 109 odst. 1.

⁷³Tamtéž, § 109 odst. 3, 4.

⁷⁴Tamtéž, § 112.

⁷⁵Tamtéž, § 113.

⁷⁶Tamtéž.

nesprávného postupu správce daně vydávajícího zajišťovací příkaz, které zjistil v procesu přezkumu, přestože tento nebyl odvolatelem namítán⁷⁷. Odvolací orgán je oprávněn vyzvat vydavatele příkazu k doplnění podkladů nezbytných pro rozhodnutí případně mu také uložit odstranit vady⁷⁸. Po přezkoumání odvolání vydává odvolací orgán rozhodnutí, v kterém:

- mění napadené rozhodnutí,
- ruší napadené rozhodnutí a na tomto základě zastavuje řízení,
- potvrzuje napadené rozhodnutí a zamítá odvolání.

Ve vydaném rozhodnutí uvádí OFŘ stanoviska ke všem odvolatelem napadeným skutečnostem⁷⁹. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu nelze podat odvolání⁸⁰.

3.8.2 Žaloba proti nezákonnému rozhodnutí

Osoba postihnutá vydaným zajišťovacím příkazem v případě neúspěchu odvolání u správce daně má možnost podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu u správního soudu. Podobně jako u procesu odvolání může žalobce požadovat jeho úplné zrušení nebo kupříkladu snížení vyměřené daně. Lhůta pro podání žaloby proti nezákonnému rozhodnutí správce daně je do dvou měsíců ode dne doručení rozhodnutí o odvolání⁸¹. Dalšími náležitostmi jsou:

- identifikace podatele žaloby,
- přílohou musí být evidence prokazující tvrzení v žalobě,
- doručení ostatním účastníkům řízení⁸²,
- specifikaci zpochybňovaného rozhodnutí,
- identifikaci účastníků řízení,
- napadené výroky rozhodnutí,
- argumentaci nezákonnosti nebo nicotnosti rozhodnutí,
- důkazní prostředky k prokázání výroků,

⁷⁷Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 114.

⁷⁸Tamtéž, § 115.

⁷⁹Tamtéž, § 116, odst. 1, 2.

⁸⁰Tamtéž, § 116, odst. 4.

⁸¹Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, § 72.

⁸²Tamtéž, § 37, odst. 3.

- žalobní petit (tj. návrh rozsudku)⁸³.

S podáním žaloby proti zajišťovacímu příkazu ke správnímu soudnictví je zpravidla také spojeno podání žádosti o přiznání odkladného účinku, které v případě jeho uznání pozastavuje vykonatelnost napadeného rozhodnutí do rozhodnutí o žalobě⁸⁴. Žaloba končí rozsudkem či usnesením soudu, jímž je buď zamítnuta, nebo se jím ruší napadené rozhodnutí⁸⁵.

⁸³Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, § 71.

⁸⁴Tamtéž, § 73.

⁸⁵NSS: Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu [online]. Brno, 2012 [cit. 2019-02-12]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Zaloba-proti-rozhodnuti-spravniho-organu/art/489?menu=309>

4 Praktická část

Tato část práce bude zaměřena především na analýzu takových dat, pomocí kterých je možné získat hodnotné výstupy, jež by vedly ke zvýšení korektnosti zajišťovacích příkazů uplatňovaných finanční správou. Tyto data budou získána z rozsudků soudů, kterými byly zrušeny zajišťovací příkazy vydané finanční správou. Dále bude prozkoumán počet vydaných zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky a zhodnocení správnosti vydaných rozhodnutí Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj i jeho jednotlivých územních pracovišť za účelem zjištění, které z územních pracovišť výrazně zaostávají za celostátním či krajským průměrem.

4.1 Vliv rozsudků NSS

Z dříve uvedených rozsudků NSS lze vyvodit, že zásadní částí zajišťovacího příkazu, která je podrobena přísné kontrole, je odůvodnění vydaného rozhodnutí. Správní soudy v této části posuzují, zda je oprávněně vyměřena stanovená daň a zároveň je šetřena dobytost a obtížnost vymožení daňové povinnosti. U stanovení daně je posuzováno, zda je její vyměření přiměřeně pravděpodobné⁸⁶, proto je zásadní v rozhodnutí uvést dostatečné množství podstatných důvodů, kterými je míra pravděpodobnosti zvyšována⁸⁷. Důvodná obava o dobytosti daně by pak měla představovat skutečnosti, které zakládají pochybnosti správce daně, že daň bude v době její vymahatelnosti dobytá nebo okolnosti, na základě kterých se domnívá, že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Vzhledem k vývoji rozsudků Nejvyššího správního soudu v šetřené věci lze definovat náležitosti, které by měl vydaný zajišťovací příkaz obsahovat a finanční správa by je v odůvodnění vydaných rozhodnutí neměla nikdy opomenout. Mezi nejdůležitější můžeme zařadit:

- uvedení konkrétních majetkových poměrů daňového subjektu,
- popis ekonomické činnosti daňového subjektu,
- sídlo právnické osoby/trvalé bydliště fyzické osoby,
- popis statutárních orgánů u právnické osoby,
- rozbor účetních evidencí a záznamů,

⁸⁶Rozsudek NSS 4 Afs 22/2015 – 104

⁸⁷Rozsudek NSS 6 Afs 255/2015 – 46

- analýza o generování zisku daňovým subjektem,
- detailní informace a důkazy o vyvádění aktiv osobou povinnou k dani,
- porovnání aktiv a pasiv společnosti v kontextu s výší daně uvedené v rozhodnutí,
- popis probíhajícího nalézacího řízení,
- další významné údaje z úřední evidence správce daně.

Nejvyšším správním soudem byla zároveň správci daně vytýkána nedostatečná nebo nesprávná odůvodněnost vydaných zajišťovacích příkazů. Tento problém se týká i níže uvedených zrušených zajišťovacích příkazů vydaných Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, které byly zahrnuty do podrobné analýzy úspěšnosti vydávání ZajP na Finančním úřadě pro Královéhradecký kraj. Na základě těchto skutečností mezi zásadní okolnosti, které musí být prozkoumány správcem daně a případně je třeba je uvést v odůvodnění vydaného rozhodnutí, patří:

- výrazné snížení ekonomické činnosti daňového subjektu (pokles obrátu nebo stavu zásob), chybějící oprávnění k provozování hlavní ekonomické činnosti,
- v případě plateb přes peněžní ústavy jejich neprodlený výběr či opakovaný pravidelný vklad peněžních prostředků,
- platby na neregistrovaný účet,
- nízké stavy peněžních prostředků na účtech u poskytovatelů platebních a jiných peněžních služeb,
- sídla na virtuálních adresách a tzv. ready-made firmy, trvalý pobyt na ohlašovně,
- významné změny ve firmě (změna jednatelů, změna obchodní firmy),
- předlužení nemovitých či movitých věcí zástavním právem,
- absence movitého nebo nemovitého majetku,
- obchodování s rizikovou komoditou,
- neplnění zákonem stanovených povinností (nepodávání daňových přiznání, kontrolních hlášení),
- budoucí daň nepoměrně převyšuje majetek DS,
- vykazované daňové povinnosti byly dosud výrazně nižší,
- zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, bezkontaktnost případně obstrukce během nalézacího řízení atd.

4.2 Úspěšnost vydávání zajišťovacích příkazů finanční správou ČR

Tato kapitola se bude zabývat analýzou úspěšnosti vydávání zajišťovacích příkazů finanční správou České republiky. Ta byla již podrobena šetření ze strany veřejného ochránce práv, nicméně tato analýza není vypovídající s ohledem na počet nerozhodnutých správních žalob ke dni jejího zpracování⁸⁸, jelikož většina zrušených rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství správními soudy je pozdějšího data oproti datu vydání zprávy o šetření veřejného ochránce práv. V této kapitole budou analyzována získaná data za období 01. 01. 2013 do 31. 12. 2018, nebude-li uvedeno jinak.

Finanční správa v posledních letech zvýšila využívání zajišťovacích příkazů. Důvody pro jejich vyšší využívání byly spojeny s důslednějším bojem finanční správy s karuselovými podvody na dani z přidané hodnoty a postupné zavádění nových opatření proti krácení daňové povinnosti v České republice. Zásadní vliv má na vydávání zajišťovacích příkazů z těchto nástrojů především zavedení kontrolního hlášení. Pomocí jejich důkladné analýzy a zjištění sítí dodavatelsko-odběratelských vztahů v rámci uplatňování odpočtů na DPH je správce daně schopen různými mechanismy odhalit faktory nasvědčující možnému daňovému úniku. Z uvedených důvodů došlo k eskalaci zjištěných podvodných jednání, a pokud byly následně splněny dříve uvedená kritéria, rozhodl správce daně o zajištění daně vydáním zajišťovacího příkazu.

Tabulka 2: Počet vydaných zajišťovacích příkazů dle roku

<i>Rok</i>	<i>Počet vydaných zajišťovacích příkazů</i>
2013	457
2014	1032
2015	1605
2016	1561
2017	1420
2018	1174
Celkem	7249

Zdroj: Generální finanční ředitelství, vlastní zpracování

Tabulka 2 uvádí údaje ohledně počtu rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu. Z uvedených dat lze vyčíst, že správce daně využíval zajišťovací příkaz ještě před

⁸⁸Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky: Sp. zn.: 4452/2017/VOP/RM [online]. Brno, 2017 [cit. 2019-02-26]. Veřejný ochránce práv.

zavedením přísnějšího postupu vůči karuselovým podvodům na DPH. V průběhu let ovšem došlo k několika násobnému navýšení. V letech 2015 až 2016 je vidět vrchol v jejich uplatňování a v následujících letech pokles a přiblížení se hodnotám uvedených v počátku zkoumaného období. Tento úbytek v uplatňování lze přičíst dříve uvedeným rozhodnutím NSS v rámci řešení správních žalob, kdy byly výrazně upraveny postupy a omezeny podmínky pro jejich vydávání novým interním metodickým pokynem finanční správy. V následujících letech lze tedy předpokládat další výrazné snížení počtu rozhodnutí o vydání zajišťovacích příkazů, jelikož uvedená úprava metodiky pro vydávání na základě dotčených rozsudků NSS byla zpracována až v druhé polovině roku 2018.

Tabulka 3: Počet daňových subjektů, vůči nimž byl uplatněn zajišťovací příkaz

<i>Rok</i>	<i>Počet dotčených daňových subjektů</i>
2013	280
2014	328
2015	424
2016	309
2017	358
2018	334
Celkem	2054

Zdroj: Generální finanční ředitelství, vlastní zpracování

Shora uvedená tabulka popisuje počet DS dotčených vydaným zajišťovacím příkazem finanční správou v období od 01. 01. 2013 do 31. 12. 2018. Meziroční změny nejsou nikterak výrazné vyjma roku 2015, kdy eskalovalo uplatňování zajišťovacích příkazů. Celkový počet dotčených DS za sledované šestileté období činil 2054, což činí 0,082 % ze všech podnikajících osob při jejich celkovém počtu 2 505 551⁸⁹.

⁸⁹Počty podnikatelů a živností dle krajů. MPO: *Statistické údaje o podnikatelích - IV. Q. 2018* [online]. [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/zivnostenske-podnikani/statisticke-udaje-o-podnikatelich/pocty-podnikatelu-a-zivnosti-dle-kraju--225453/>

Tabulka 4: Počet ZajP napadeným odvoláním daňových subjektů (za období 01. 01. 2013 – 16. 08. 2017)

<i>Rok</i>	<i>Počet napadených ZajP</i>	<i>Počet odvolávajících se DS</i>
2013	190	81
2014	356	112
2015	632	133
2016	787	122
2017	622	117
celkem	2587	565

Zdroj: Odvolací finanční ředitelství, vlastní zpracování

Tabulka 4 popisuje údaje týkající se počtu odvolání proti rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu. U počtu dotčených daňových subjektů není zřetelný tak enormní výkyv, jak je tomu v případě počtu odvolání vůči zajišťovacímu příkazu. Při analýze hodnot za shora uvedené sledované období připadá na jeden odvolávající se subjekt skoro 4,58 odvolání proti vydanému rozhodnutí. V roce 2013 je přitom uvedený podíl na minimální hodnotě 2,35 a jeho maximální hodnoty dosahuje v roce 2016 při 6,45 odvolání na jeden odvolávající se subjekt.

Tabulka 5: Počet ZajP zrušených OFŘ (za období 01. 01. 2013 – 16. 08. 2017)

<i>Rok</i>	<i>Počet zrušených ZajP</i>	<i>Počet odvolávajících se DS</i>
2013	0	0
2014	1	1
2015	0	0
2016	0	0
2017	19	2
celkem	20	3

Zdroj: Odvolací finanční ředitelství, vlastní zpracování

Tabulka 5 obsahuje statistiky Odvolacího finančního ředitelství z oblasti počtu jím zrušených rozhodnutí vydaných správcem daně. OFŘ v předmětném období, kdy bylo odvoláním napadeno celkem 2587 vydaných rozhodnutí (viz Tabulka 4), zrušilo pouze 20 z nich, což je pouze 0,77 %. Procentuální úspěšnost odvolávajících se daňových subjektů je ještě nižší a dosahuje 0,53 %. Tyto hodnoty jsou enormně nízké a při zohlednění dále v této práci uvedených zkoumaných dat z oblasti správních řízení proti rozhodnutí správce daně lze konstatovat, že nedocházelo ze strany Odvolacího finančního ředitelství k dostatečné kontrole vydaných rozhodnutí týkajících se zajištění

dosud nestanovené nebo nezjištěné daně, která bude těžko dobytá či nebude dobytá vůbec v době její vymahatelnosti.

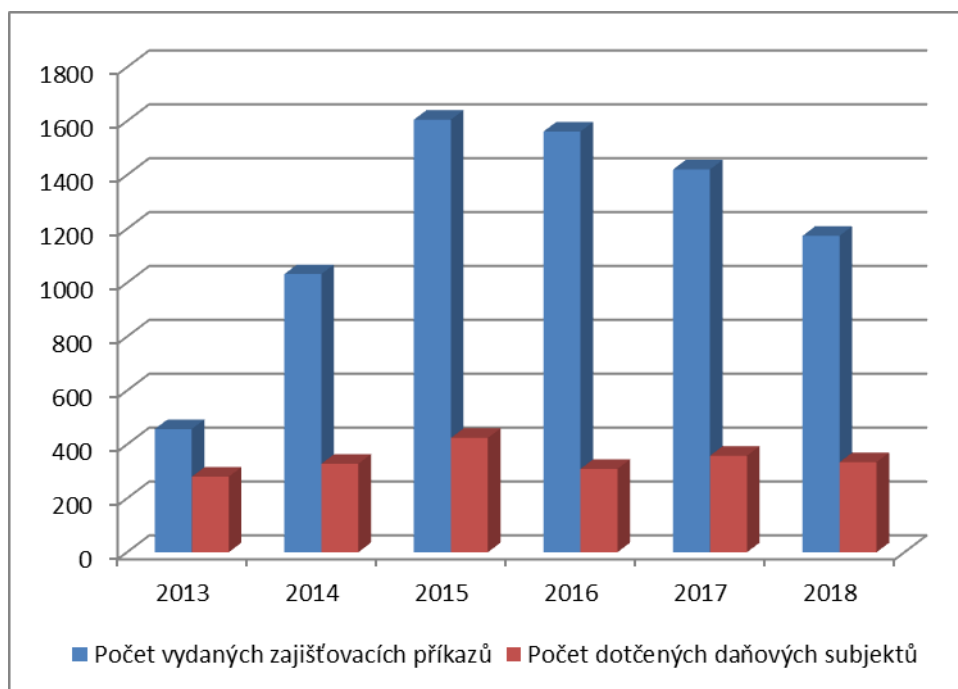
Tabulka 6: Výsledky soudních řízení (rok odpovídá datu, kdy byla podána žaloba)

<i>Rok</i>	<i>Podané žaloby</i>	<i>Zamítnuté žaloby</i>	<i>Zrušené rozhodnutí OFŘ</i>	<i>Zastavených/Odmítnutých</i>	<i>Nerozhodnuto</i>
2013	19	16	2	1	0
2014	20	12	6	1	1
2015	39	18	16	1	4
2016	52	12	12	1	27
2017	64	9	6	0	49
2018	50	2	1	0	47
celkem	244	69	43	4	128

Zdroj: Generální finanční ředitelství, vlastní zpracování

Pro zhodnocení úspěšnosti vydávání zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky jsou zásadní rozsudky nezávislých soudů řešících podané žaloby proti rozhodnutí správce daně o vydání zajišťovacího příkazu. Potřebné údaje za období od 01. 01. 2013 do 31. 12. 2018 včetně jednotlivých let obsahuje Tabulka 6. V průběhu let je zřejmá rostoucí úspěšnost žalobců proti vydaným rozhodnutím. V roce 2013 dosahovala úspěšnost podaných žalob pouze 10,53 %, následující rok uvedená hodnota dosáhla 31,58 % a rok na to již 45,71 %. Maximum úspěšnosti činící 48 % nastalo prozatím v roce 2016. V roce 2017 se pohybuje úspěšnost s daty aktualizovanými k 31. 12. 2018 na 40 % a poslední sledovaný rok 33,33 %. Nicméně je nutné brát zřetel na dosud nerozhodnuté správní žaloby, jichž je především ve sledovaných letech 2016 až 2018 vysoké množství, které může statistiky v těchto letech znatelně ovlivnit. Z dostupných a analyzovaných údajů lze predikovat spíše eskalaci úspěšnosti žalobců u správních soudů. K 31. 12. 2018 dosahuje úspěšnost žalob hodnoty 37,07 % za šetřené období.

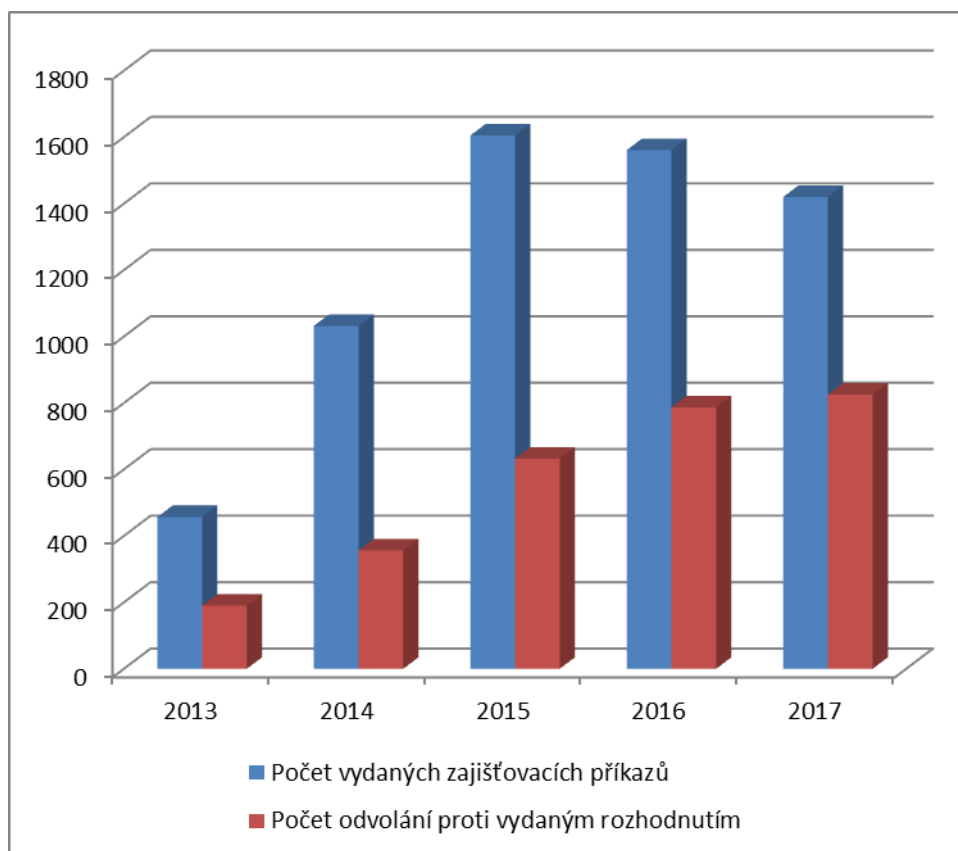
Graf 1: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a počtu dotčených DS



Zdroj: Generální finanční ředitelství, vlastní zpracování

Graf 1 zobrazuje informace o počtu vydaných zajišťovacích příkazů a o počtu dotčených daňových subjektů. Z grafu lze názorně vidět, že oproti vydaným zajišťovacím příkazům, u kterých došlo k rapidnímu nárůstu v průběhu sledovaných let v porovnání s počátečním rokem, nedošlo k takovému nárůstu u počtu dotčených daňových subjektů. Toto lze přičíst úpravě interní metodiky finanční správy k vydávání zajišťovacího příkazu v průběhu roku 2013, jelikož od tohoto období v případě, že byl daňový subjekt postihnut zajišťovacím příkazem, byl zajišťovací příkaz vydáván na každé zdaňovací období zvlášť, nikoli jeden zajišťovací příkaz na více zdaňovacích období.

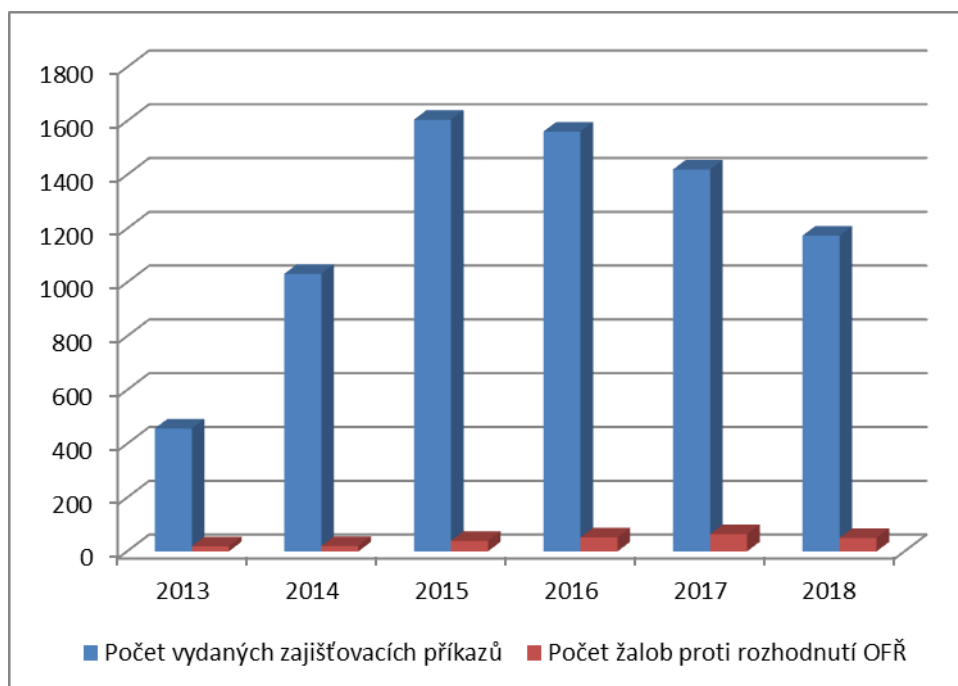
Graf 2: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a počtu napadených odvoláním



Zdroj: Odvolací finanční ředitelství, vlastní zpracování

Z dat uvedených v Grafu 2 je možné sledovat nárůst počtu odvolání proti rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu, která nejsou závislá pouze na počtu vydání zajišťovacího příkazu. Zatímco v roce 2016 a 2017 dochází k regresi počtu vydání příkazů, odvolání proti nim v těchto letech stále stoupá. Lze předpokládat, že tendence růstu odvolání má příčinu v jejich zvýšené procentuální úspěšnosti v průběhu sledovaného období (viz Tabulka 5).

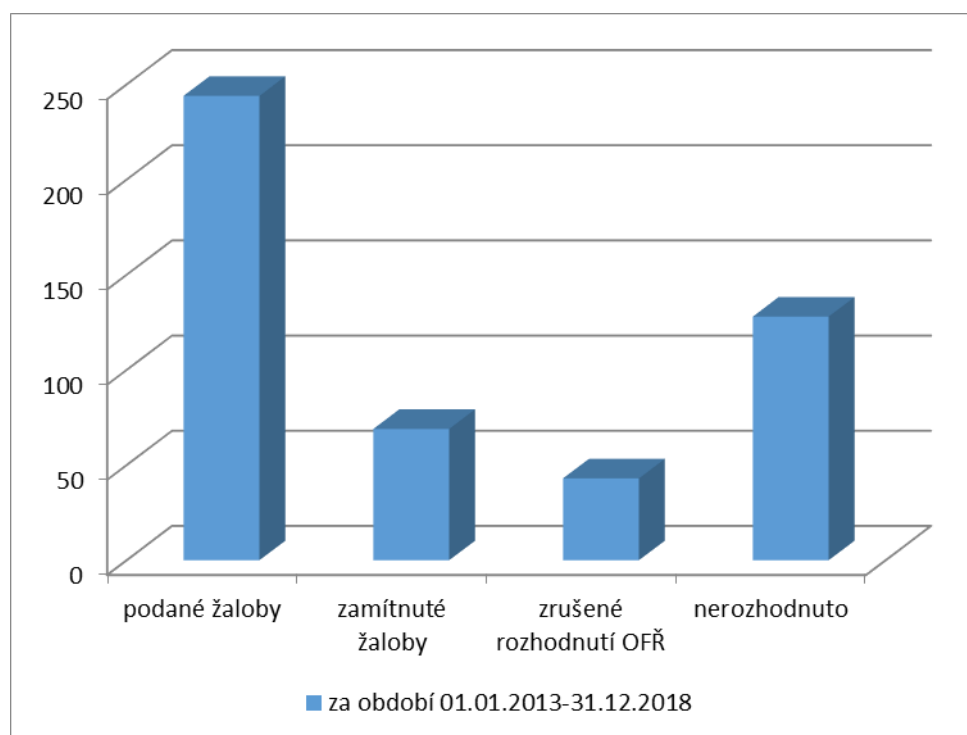
Graf 3: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a počtu správních žalob



Zdroj: Odvolací finanční ředitelství, vlastní zpracování

Z analýzy dat uvedených v Grafu 3 je možné zjistit, že i počet vydaných správních žalob není pouze určen počtem vydaných zajišťovacích příkazů, podobně jako je tomu u počtu odvolání vůči nim, ale na tento počet má vliv více kritérií. K určení dalšího kritéria, lze využít dat z Tabulky 6. Z těchto údajů je zřejmá rostoucí úspěšnost podaných správních žalob proti rozhodnutí správce daně v předmětné oblasti. Po analýze dat z Grafu 2 a 3 je možné stanovit, že převážná většina odvolatelů proti vydanému zajišťovacímu příkazu po neúspěšném odvolání u OFŘ upustila od žaloby proti vydanému rozhodnutí k příslušnému správnímu soudu ve stanovené dvouměsíční lhůtě od obdržení rozhodnutí o odvolání.

Graf 4: Vztah počtu správních žalob, zamítnutých žalob, zrušených rozhodnutí OFŘ a nerozhodnutých žalob



Zdroj: Generální finanční ředitelství, vlastní zpracování

Graf 4 obsahuje statistiky správních žalob proti rozhodnutí finanční správy. V rozhodnutých žalobách převládá vyšší míra úspěchu žalovaného s 62,93 % vyhraných soudních žalob oproti 37,03 % prohraných. V rámci správního soudnictví ovšem nabylo k 31. 12. 2018 právní moci pouze 47,54 % rozsudků. Zbývajících 52,46 % může tedy tuto statistiku výrazně ovlivnit, zejména s ohledem na shora uvedené rozsudky NSS, které výrazně omezily odůvodněné obavy vedoucí k pochybnosti o budoucí splatnosti daně. Z uvedeného je možné predikovat výrazný pokles úspěšnosti na straně finanční správy u soudem řešených správních žalob, které mají následně vliv na postupy Odvolacího finančního ředitelství při vydávání rozhodnutí o odvolání.

Graf 5: Podíl zákonně postihnutých DS a nezákonně postihnutých DS



Zdroj: GFŘ a OFŘ, vlastní zpracování

Graf 5 komparuje vztah zákonně a nezákonně postihnutých DS vydaným zajišťovacím příkazem v rámci finanční správy. Poměr k 31. 12. 2018 činil 3 % neoprávněně postihnutých daňových subjektů proti 97 % oprávněně postihnutých. V tomto poměru ovšem nejsou zahrnuty doposud nerozhodnuté správní žaloby proti jednotlivým finančním úřadům, jejichž celkové množství je 128 a rozhodnutí OFŘ o odvolání proti rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu. Na základě posledních rozsudků NSS a rozhodnutí OFŘ lze predikovat, že většina vydaných rozhodnutí bude v rámci těchto řízení zrušena a poměr nezákonně postižených daňových subjektů se bude pohybovat okolo desetiprocentní hodnoty.

4.3 Úspěšnost vydávání ZajP FÚ pro Královéhradecký kraj

Tato kapitola bude sledovat údaje pojednávající o rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu na zajištění úhrady u dosud nesplatné nebo nestanovené daně v období od 01. 01. 2013 do 31. 01. 2018 Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj. Předmětné údaje budou zevrubně analyzovány, aby z nich bylo možné vyvodit hodnotné výstupy, které budou v této práci řešeny následně.

Tabulka 7: Počet ZajP napadených odvoláním daňových subjektů

	Vydané ZajP	Počet DS	Počet odvolání (počet DS)	Rozhodnutí potvrzená/staženo DS (počet DS)	Zrušená rozhodnutí
2013	8	7	0 (0)	0	0
2014	14	6	6 (4)	6 (4)	0
2015	45	9	24 (2)	24 (2)	0
2016	69	14	28 (5)	28 (5)	0
2017	23	9	7 (4)	7 (4)	0
2018	21	9	13 (5)	5 (3)	8 (2)
celkem	180	54	78 (20)	70 (18)	8 (2)

Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

V Tabulce 7 jsou zevrubněji popsány rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu vystavených Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj. Rapidní nárůst jejich vydávání lze sledovat v roce 2015 a 2016, kdy dosáhlo maxima, jak v počtu vydání, tak v počtu dotčených daňových subjektů. V dalších letech dochází k výraznému útlumu v uplatňování. Podobný trend lze vyčíst i u počtu odvolání, nicméně v roce 2018 dochází k nárůstu v porovnání s přechozím rokem téměř na dvojnásobek. Při detailní analýze ovšem zjistíme, že počet dotčených daňových subjektů domáhajících se zrušení rozhodnutí je takřka neměnný a pohybuje se do pěti dotčených daňových subjektů ročně. V roce 2018 došlo k rapidnímu navýšení počtu zrušených rozhodnutí Odvolacím finančním ředitelstvím. Toto navýšení je opět v souladu s dříve uvedenými vydanými rozsudky NSS. Na základě těchto rozsudků také došlo dle FÚ pro Královéhradecký kraj k poslednímu vystavení rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu v srpnu 2018 a od té doby nebyly splněny předpoklady pro jeho vydání na základě pokynů uvedených v nově vydané interní metodice k zajišťovacím příkazům.

Tabulka 8: Přehled soudních řízení ve věci zajišťovacích příkazů

Rok	Podané žaloby	Zamítnuté žaloby	Zrušené rozhodnutí OFŘ
2013	0	0	0
2014	0	0	0
2015	2	0	2
2016	0	0	0
2017	1	1	0
2018	0	0	0
celkem	3	1	2

Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

Tabulka 8 uvádí počet žalob vůči rozhodnutí správce daně o vydání zajišťovacího příkazu. Daňovým subjektem bylo podáno relativně malé množství správních žalob proti žalovanému Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj. Nicméně je třeba brát zřetel, že se jedna správní žaloba může týkat více vydaných zajišťovacích příkazů, jelikož tyto musí být vydávány jednotlivě za každé zdaňovací období. Dle získaných informací od tohoto správce daně se zrušená rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, které zastupuje jednotlivé finanční úřady v rámci správního a evropského soudnictví, týkaly dvou společností, které byly dotčeny čtyřiceti vydanými zajišťovacími příkazy. Zamítnutá žaloba proti Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj se dle tohoto správce daně týkala dvou vydaných zajišťovacích příkazů.

Tabulka 9: Počet vydaných zajišťovacích příkazů dle územních pracovišť FÚ pro Královéhradecký kraj

Rok	Hradec Králové	Trutnov	Náchod	Jičín	Rychnov nad Kněžnou
2013	6	1	0	1	0
2014	9	2	3	0	0
2015	2	12	19	5	7
2016	40	0	6	7	16
2017	14	1	0	0	8
2018	8	3	1	2	7
celkem	79	19	29	15	38

Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

Tabulka 9 obsahuje údaje o vydaných zajišťovacích příkazech Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj dle jednotlivých územních pracovišť. Tyto územní pracoviště jsou v tabulce řazeny dle jejich velikosti od největšího po nejmenší.

Tabulka 10: Počet zasažených DS vydaným zajišťovacím příkazem dle územních pracovišť FÚ

Rok	Hradec Králové	Trutnov	Náchod	Jičín	Rychnov nad Kněžnou
2013	5	1	0	1	0
2014	1	2	3	0	0
2015	2	2	1	1	3
2016	6	0	2	1	5
2017	6	1	0	0	2
2018	4	2	1	1	1
celkem	24	8	7	4	11

Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

V Tabulce 10 jsou obsaženy údaje týkající se počtu dotčených daňových subjektů vydaným zajišťovacím příkazem dle jednotlivých územních pracovišť. Mimo Územní pracoviště v Rychnově nad Kněžnou nelze konstatovat, že by v průběhu let došlo k výkyvu jejich uplatňování podobně, jako tomu je v rámci dat finanční správy za celou ČR. Nejvíce dotčených daňových subjektů bylo v okrese Hradec Králové, což souvisí s jeho velikostí. V nejmenším okrese Rychnově nad Kněžnou bylo postihnuto druhé největší množství daňových subjektů.

Tabulka 11: Počet zrušených zajišťovacích příkazů dle územních pracovišť FÚ pro Královéhradecký kraj (rozhodnutím OFŘ/rozsudkem NSS)

Rok	Hradec Králové	Trutnov	Náchod	Jičín	Rychnov nad Kněžnou
2013	0	0	0	0	0
2014	0	0	0	0	0
2015	0	0	19	5	0
2016	0	0	0	0	0
2017	0	0	0	0	0
2018	0	0	1	0	7
celkem	0	0	20	5	7

Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

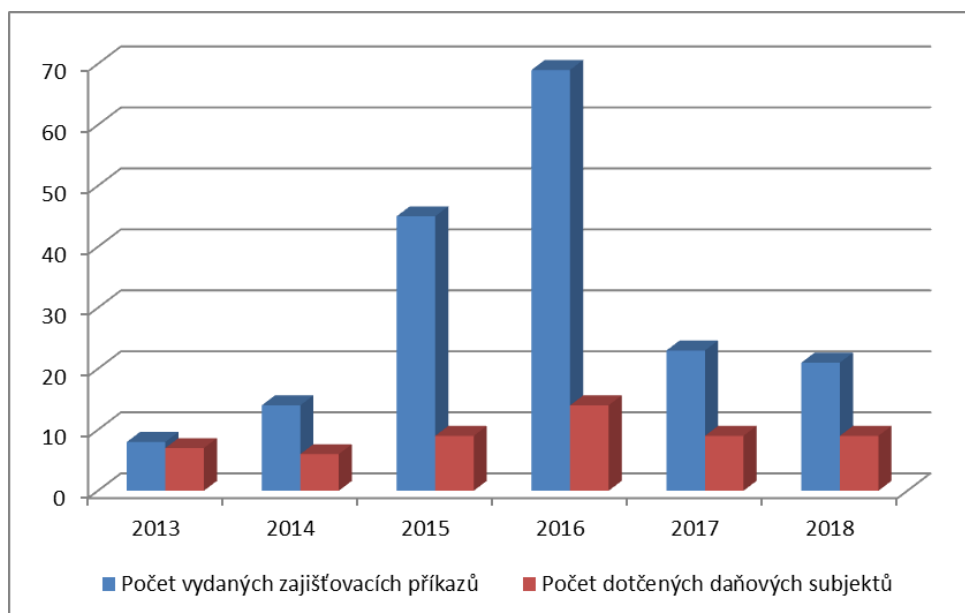
Shora uvedená Tabulka 11 obsahuje data týkající se zrušených rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu. Do dat v tabulce jsou zahrnuty případy zrušení rozhodnutí Odvolacím finančním ředitelstvím a zrušená rozhodnutí pravomocným rozsudkem správního soudu. V případě dvou největších územních pracovišť nedošlo k vydání rozhodnutí, u kterého by došlo k jeho zrušení. Na územním pracovišti v Náchodě bylo vydáno 19 zajišťovacích příkazů, které byly zrušeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 335/2016–38, v roce 2018 byl pak zrušen jeden zajišťovací příkaz rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství. NSS zrušil pět vydaných rozhodnutí Územního pracoviště v Jičíně rozsudkem č. j. 1 Afs 275/2016–22. Na Územním pracovišti v Rychnově nad Kněžnou bylo vydáno sedm rozhodnutí, které byly zrušeny OFŘ. Níže v Tabulce 11 je k této problematice uveden počet dotčených daňových subjektů.

Tabulka 12: Počet neoprávněně postihnutých DS vydaným ZajP dle územních pracovišť FÚ pro Královéhradecký kraj (dle rozhodnutí OFŘ/rozsudku NSS)

Rok	Hradec Králové	Trutnov	Náchod	Jičín	Rychnov nad Kněžnou
2013	0	0	0	0	0
2014	0	0	0	0	0
2015	0	0	1	1	0
2016	0	0	0	0	0
2017	0	0	0	0	0
2018	0	0	1	0	1
celkem	0	0	2	1	1

Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

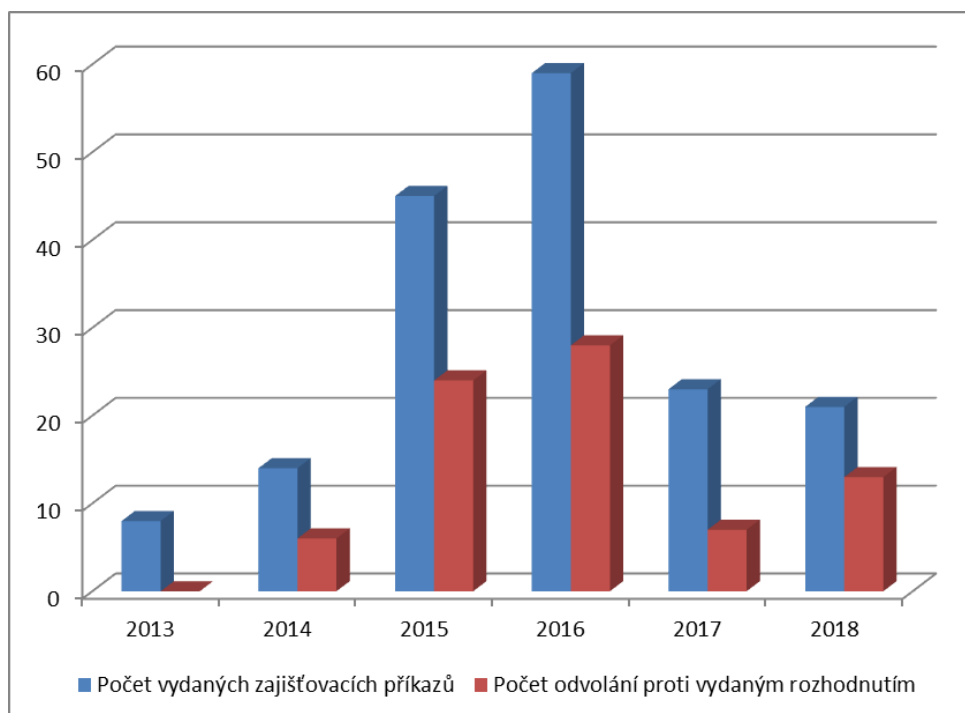
Graf 6: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a počtu dotčených DS



Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

Počet dotčených daňových subjektů vydaným rozhodnutím v rámci Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj je možné označit kromě roku 2016, kdy došlo k mírnému nárůstu, za takřka neměnný. V porovnání s těmito daty ovšem došlo k rapidnímu růstu vydání zkoumaných rozhodnutí a to především v roce 2015 a 2016, kdy dosahoval počet vydání svého maxima. Následující rok ovšem došlo ke strmému propadu na třetinu počtu jejich vydání v porovnání s předchozím rokem a v roce 2018 zůstaly hodnoty na takřka stejné úrovni.

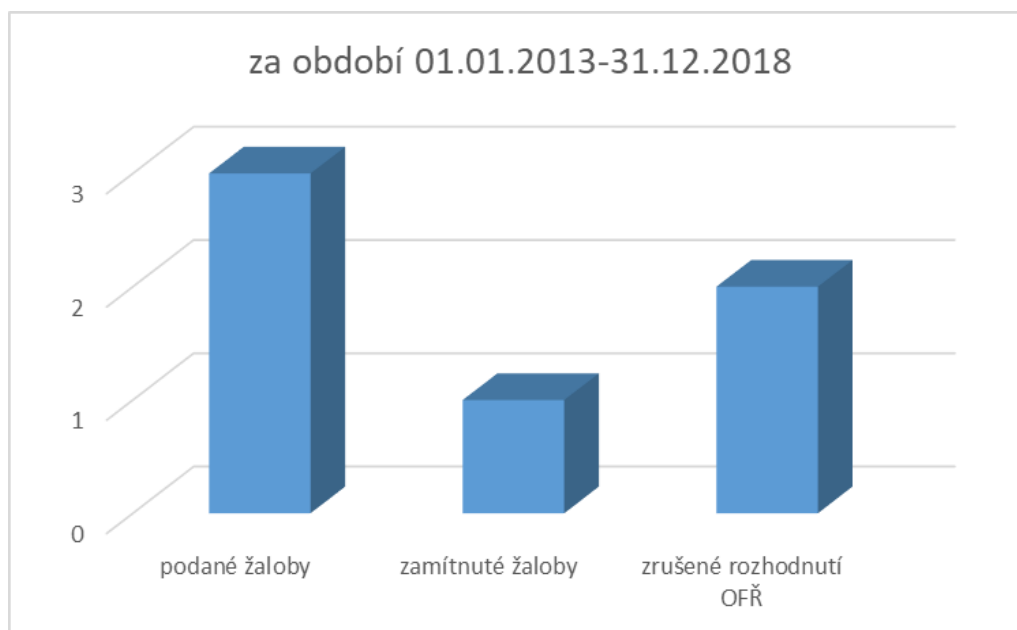
Graf 7: Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a počtu napadených odvoláním



Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

V Grafu 7 je možné porovnávat hodnoty vydání rozhodnutí a počtu odvolání proti nim. Z dat je patrné, že počet odvolání připadajících na jeden vydaný zajišťovací příkaz se ve sledovaném období zvyšoval. V roce 2018 byl poměr 0,62 odvolání proti jednomu zajišťovacímu příkazu. Rostoucí trend je způsoben vyšší úspěšností daňových subjektů, jimiž bylo napadeno rozhodnutí vydané správcem daně (viz Tabulka 6).

Graf 8: Vztah počtu správních žalob, zamítnutých žalob a zrušených rozhodnutí OFŘ

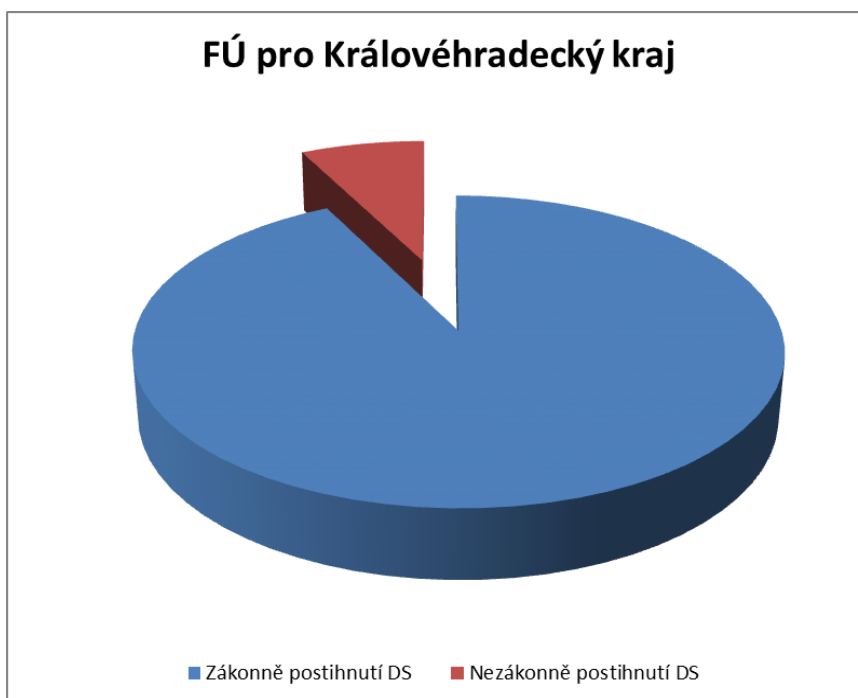


Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

Data v oblasti vydaných zajišťovacích příkazů a počtu správních žalob vztahující se na FÚ pro Královéhradecký kraj jsou graficky zobrazeny výše. Jak je již uvedeno v Tabulce 8, byly podány pouze tři žaloby proti rozhodnutí FÚ pro Královéhradecký kraj, přičemž dvakrát došlo ke zrušení rozhodnutí FÚ a jednou byla žaloba zamítnuta.

Níže bude následovat poměr jednotlivých zákonně a nezákonně vydaných zajišťovacích příkazů a poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů. Uvedené grafy jsou v konečných hodnotách, jelikož na rozdíl od dat za celou Českou republiku (viz Graf 5), jsou ukončena veškerá odvolání a správní žaloby.

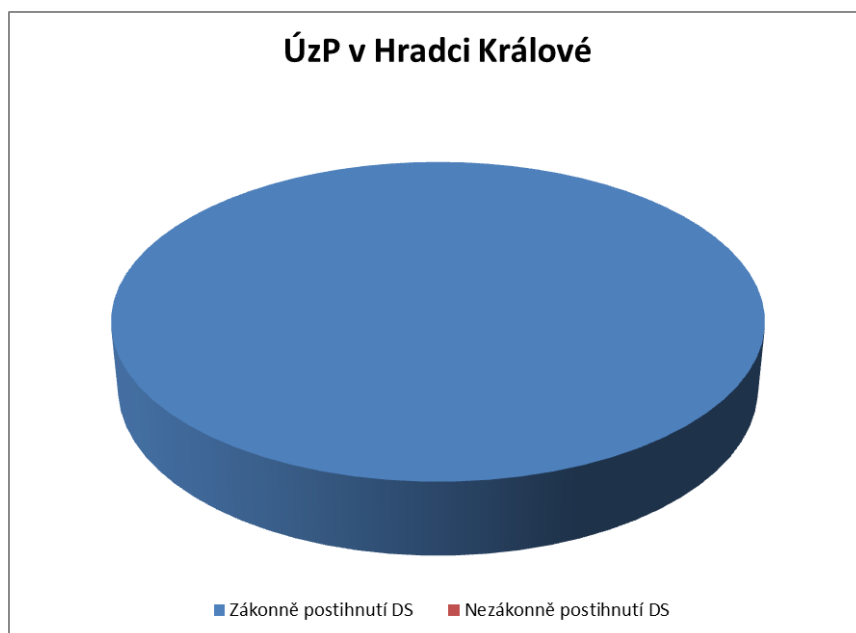
Graf 9: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu FÚ pro Královéhradecký kraj



Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

Pět nezákonně postihnutých DS předmětným rozhodnutím v období od 01. 01. 2013 do 31. 12. 2018 odpovídá sedmi procentům, jak lze vidět v Grafu 9. Uvedený údaj se týká všech územních pracovišť správně spadajících pod Finanční úřad pro Královéhradecký kraj. Počet zákonně dotčených subjektů za zkoumané období byl 50, což představuje 93 % z celkového množství. Dále budou analyzována jednotlivá územní pracoviště, aby bylo možné odvodit, kde byly použity nesprávné postupy pro uplatnění zajišťovacího příkazu.

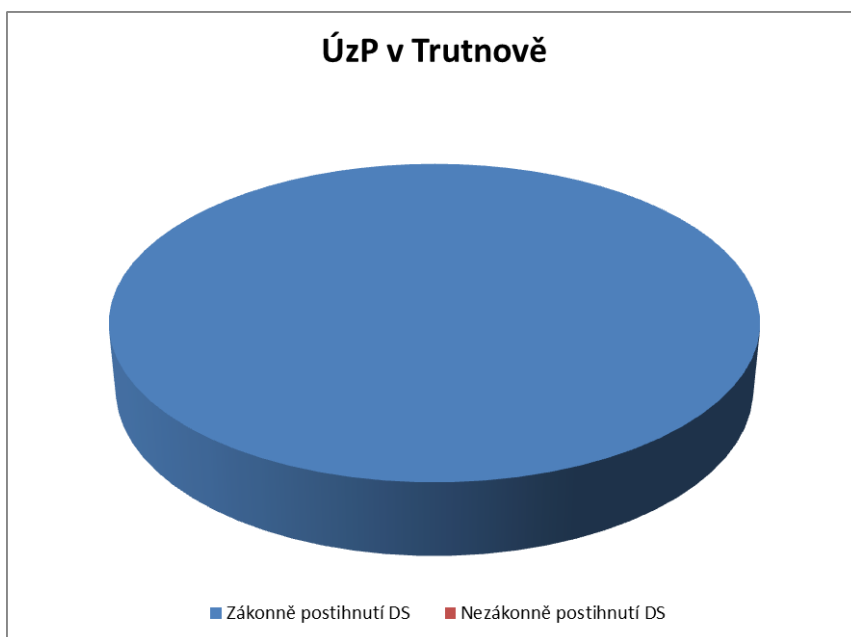
Graf 10: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu ÚzP v Hradci Králové



Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

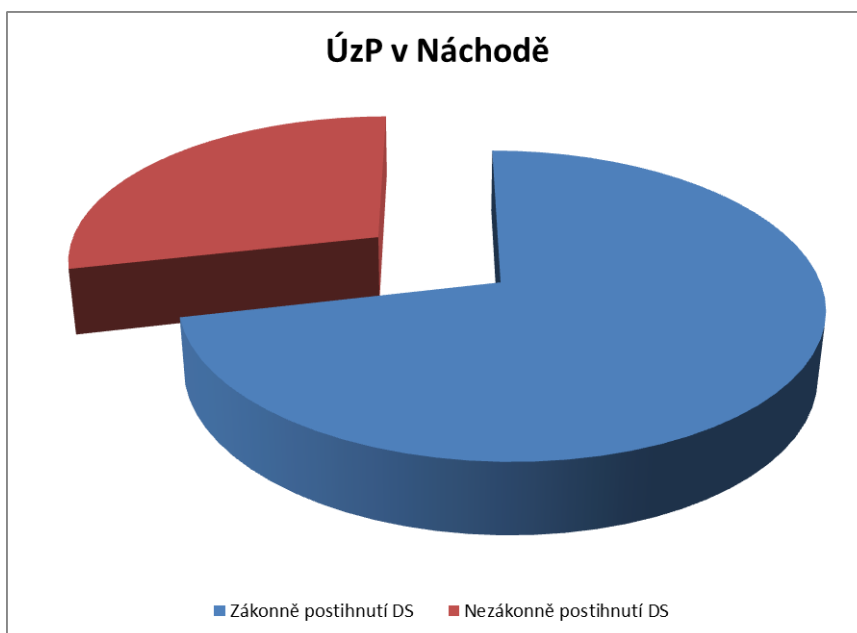
Na Územním pracovišti v Hradci Králové byly vydány rozhodnutí postihující 24 daňových subjektů. Z tohoto počtu nebyla žádná osoba postihnuta protiprávně (viz Graf 10). Na Územním pracovišti v Trutnově byla úspěšnost vydávání zajišťovacích příkazů také stoprocentní a nedošlo tedy k nezákonnému poškození žádného daňového subjektu (viz Graf 11).

Graf 11: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu ÚzP v Trutnově



Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

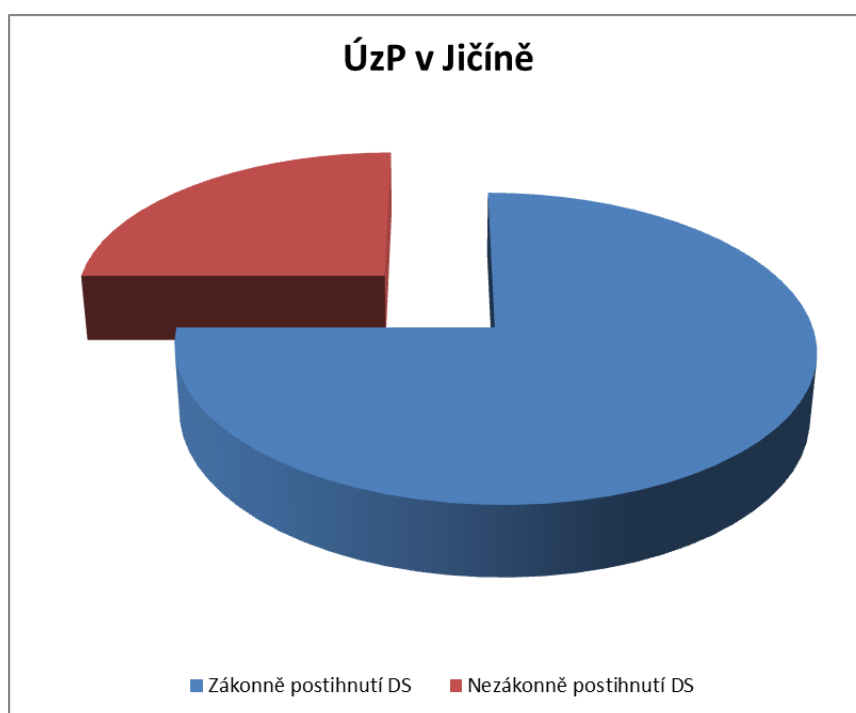
Graf 12: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu ÚzP v Náchodě



Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

Na Územním pracovišti v Náchodě je dle shora uvedeného grafu procentuální úspěšnost zákonně dotčených daňových subjektů pouze 71 %. Nezákonně postihnuty byly dvě osoby. Rozhodnutí postihující první subjekt vydané v roce 2015 byly zrušeny rozsudkem NSS evidovaným pod č. j. 1 Afs 335/2016, u druhého subjektu došlo ke zrušení vydaného zajišťovacího příkazu na základě podaného odvolání rozhodnutím OFŘ. S ohledem na pět zákonně dotčených DS je 29 % subjektů postihnuto nezákonně.

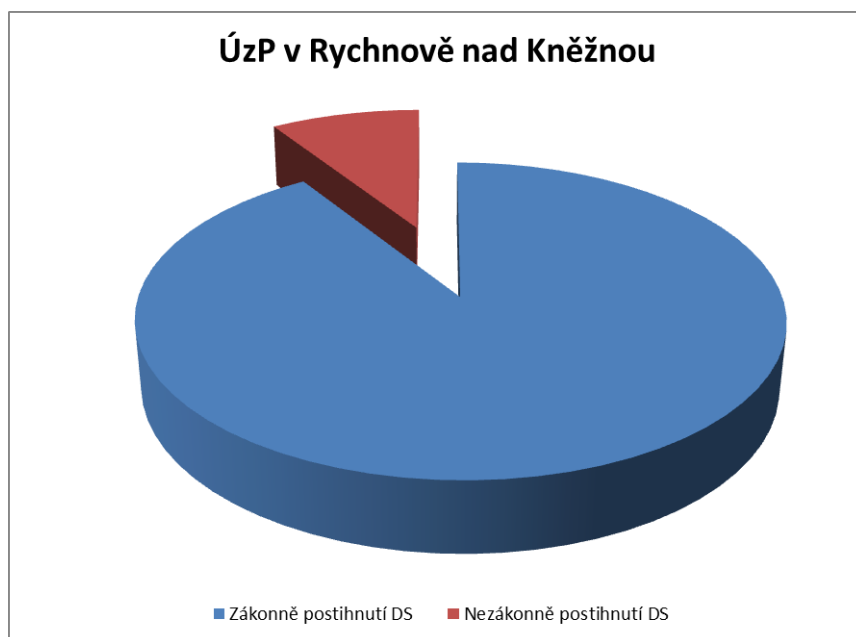
Graf 13: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu ÚzP v Jičíně



Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

Dle Grafu 13 byla na Územním pracovišti v Jičíně úspěšnost zákonně dotčených daňových subjektů 75 %. Nezákonně pak bylo postihnuto 25 %. Toto procento je tvořeno jedním nezákonně postihnutým daňovým subjektem, na něhož bylo v roce 2015 vydáno pět rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu. Předmětná rozhodnutí byla zrušena rozsudkem NSS evidovaným pod č. j. 1 Afs 275/2016. Uvedená úspěšnost je o čtyři procentní body vyšší, než je tomu u Územního pracoviště v Náchodě.

Graf 14: Poměr zákonně a nezákonně postihnutých daňových subjektů rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu ÚzP v Rychnově nad Kněžnou



Zdroj: FÚ pro Královéhradecký kraj, vlastní zpracování

Územní pracoviště v Rychnově nad Kněžnou má o dvě procenta nižší procentuální úspěšnost v porovnání s celokrajskými daty. Zákonně postihnutých subjektů za sledované období je 91 %. Nezákonně byla postihnuta jedna osoba. Uvedenou nezákonnost svým rozhodnutím určilo Odvolací finanční ředitelství a zrušilo jím sedm vydaných zajišťovacích příkazů.

5 Výsledky a jejich zhodnocení

Na základě shromážděných a zanalyzovaných údajů z předešlé kapitoly bude dále v této práci provedena komparace předmětných dat s údaji z kapitoly zabývající se statistikami v rámci všech finančních úřadů a následně bude proveden výstup získaných informací.

5.1 Sumarizace výsledků zkoumání

Z analýzy dat bylo odhaleno, že došlo k výraznému úbytku vydaných zajišťovacích příkazů finanční správou. Při porovnání dat za celou finanční správu a dat pouze za Finanční úřad pro Královéhradecký kraj bylo zjištěno, že vyšší procentuální úspěšnost k 31. 12. 2018 při postihování dotčených daňových subjektů byla v rámci celé České republiky, nicméně je nutno vzít v potaz, že zatímco na FÚ pro Královéhradecký kraj byly všechny odvolání a správní žaloby vypořádány, v rámci dat za finanční správu nebyly ukončeny soudní řízení ve věci zajišťovacích příkazů a nebylo rozhodnuto OFŘ o všech odvoláních proti zajišťovacímu příkazu. Vzhledem k uvedenému a k již zmiňované tendenci vydaných rozsudků Nejvyššího správního soudu i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství lze předpokládat, že procentuální neúspěšnost týkající se dotčených daňových subjektů zajišťovacím příkazem bude po vypořádání těchto opravných prostředků výrazně navýšena a bude se pohybovat v podobné úrovni, jako je tomu u Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj.

Z komparace dat za Královéhradecký kraj bylo zjištěno, že na Územním pracovišti v Hradci Králové a v Trutnově nedošlo k nesprávnému vydání zajišťovacího příkazu. Územní pracoviště v Rychnově nad Kněžnou mělo o dva procentní body vyšší procentuální neúspěšnost v komparaci s celokrajským průměrem, nedošlo tedy k výraznému vychýlení statistik. Výrazně vyšší neúspěšností dosahuje Územní pracoviště v Jičíně. Data za tento okres odhalují, že každý čtvrtý daňový subjekt dotčený vydaným zajišťovacím příkazem, byl postihnut neoprávněně. Procentuální neúspěšnost je tedy o 18 procentních bodů nad celokrajským průměrem a rozhodně nedocházelo ze strany tohoto územního pracoviště ke správnému vydávání sledovaných příkazů. Nejhorší úspěšnost za Královéhradecký kraj má Územní pracoviště v Náchodě. Úspěšně došlo k postihnutí pouze 71 % daňových subjektů, výsledkem je překročení průměru krajské

neúspěšnosti o 22 %. Výši neúspěšnosti vydávání zajišťovacích příkazů u posledních dvou zmíněných územních pracovišť lze připočíst nedostatečným odůvodněním zajišťovacích příkazů a nesprávnými postupy při jejich uplatňování.

Významným zjištěním je také procentuální neúspěšnost odvolání proti rozhodnutím o vydání zajišťovacího příkazu, které je řešeno Odvolacím finančním ředitelstvím. Úspěšnost daňových subjektů, jimiž bylo podáno odvolání, dosáhla pouze 0,53 %. Při porovnání této hodnoty se získanými daty v oblasti správních žalob lze konstatovat, že OFŘ nedostatečně kontrolovalo napadené vydané zajišťovací příkazy, především v části jejich odůvodnění.

5.2 Návrhy řešení nedostatků

Na základě zkoumání úspěšnosti ve vydávání zajišťovacích příkazů spolu s prostudováním právních předpisů a rozsudků, především Nejvyššího správního soudu, lze z uvedené analýzy poskytnout výstup. Ten by měl zvýšit kvalitu zajišťovacích příkazů vydávaných finanční správou, obzvláště pak v rámci této práce zjištěnou nízkou korektností na Územních pracovištích v Náchodě a Jičíně, jejichž neúspěšnost ve vydávání zajišťovacích příkazů výrazně převyšovala celorepublikový i krajský průměr. Zásadní je zejména zlepšení postupů správce daně při uplatňování zkoumaných příkazů. Na Územních pracovištích v Hradci Králové a Trutnově nebylo vydáno žádné rozhodnutí, které by neoprávněně postihlo daňový subjekt. Řešením je tedy důsledné dodržování postupů, podle kterých tato dvě pracoviště konají. Níže jsou specifikovány základní postupy a pokyny, které by měly být brány v úvahu před i po vydání ZajP. Mezi nimi jsou uvedeny i metody, které by zabránily zrušení zkoumaných rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady v řízení na Územních pracovištích v Náchodě, Jičíně a Rychnově nad Kněžnou.

Správce daně je povinen zajistit, aby zdanitelné plnění, na jehož základě probíhá zajištění daňové povinnosti, bylo možné rozpoznat ve spisu daňového subjektu. Může se jednat i o spis elektronický, nicméně ve fyzickém spisu je nutné tuto skutečnost uvést.

Správce daně by měl pravidelně revidovat okolnosti, kvůli nimž došlo k zajištění daně. Taková revize by měla být prováděna, pokud možno v co nejkratší době. Rozumnou dobou lze považovat lhůtu tří měsíců od posledního revidování či vystavení rozhodnutí

o vydání zajišťovacího příkazu. Nejvyšší správní soud pak stanovuje jako nejzazší šestiměsíční lhůtu. Pokud by během takové kontroly byly správcem daně nalezeny faktory mající vliv na důvody vydání ZajP, je nutné na základě zjištěných okolností vydat patřičné rozhodnutí. Dalším faktorem vedoucí k přezkoumání je mimořádné vyskytnutí změny výše uvedených okolností u daňového subjektu. Správce daně by na takovou změnu měl reagovat neprodleným provedením kontroly faktorů, kvůli nimž bylo přistoupeno k zajištění bez zřetele termínu posledního zkoumání a opět adekvátně zareagovat. Jakékoli z výše uvedených přezkoumání by mělo být zaznamenáno do spisu daňového subjektu prostřednictvím úředního záznamu, aby v případě potřeby byl správce daně schopen zmiňované prozkoumání doložit. Tento úřední záznam by měl minimálně obsahovat příznačné údaje daňového subjektu, evidenční číslo dotyčného zajišťovacího příkazu, datum jeho vyhotovení a datum předchozího zaevidovaného šetření. Dále by v něm měly být uvedeny zkoumané skutečnosti, jejich výsledek a vyhodnocení, tedy zda nedošlo v daňovém řízení k pominutí či změně důvodů nebo výše částky dosud nestanovené daně. Uvedené by mělo být stručně shrnuto v závěru úředního záznamu.

V případě zjištění skutečností, na základě kterých by pominuly důvody, kvůli kterým byl zajišťovací příkaz uplatněn, je povinností správce daně neprodleně rozhodnout o zrušení zajišťovacího příkazu. Za podmínky, že tak rozhodne, případně OFŘ nebo rozsudek NSS zruší účinnost rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu, má správce daně povinnost zrušit veškerá rozhodnutí vydaná na základě předmětného příkazu. Pokud tak neučiní, zasahuje do práv daňového subjektu neoprávněně, neboť správcem daně vydané nařízení pozbylo účinnosti.

V průběhu daňového řízení po procesu zajištění daně je třeba průběžně analyzovat včasnost podaných daňových přiznání včetně dat v nich obsažených (např. neadekvátní změny plnění). Samozřejmostí by měla být kontrola stavu registračních údajů. Správce daně by měl být povinen pravidelně, rozuměno nejdéle jednou měsíčně, provádět analýzu majetku daňového subjektu včetně opakování dotazů na zůstatky na účtech u bankovních

či jiných peněžních ústavů na základě výzvy k poskytnutí informací správci daně nezbytných pro daňové řízení⁹⁰.

Zároveň by veškeré postupy územních pracovišť měly být kontrolovány odborem metodiky a výkonu daní na FÚ pro Královéhradecký kraj, aby došlo ke koordinaci praxe územních pracovišť. Pomocí takového přístupu by byly procesy uplatňované Územními pracovišti v Hradci Králové a v Trutnově využity ke zdokonalení postupů užívaných v ostatních okresech, u kterých byla účinnost nižší oproti procentuální úspěšnosti uplatňování za celý kraj.

Vzhledem k vysoké medializaci zajišťovacích příkazů vydaných finanční či celní správou byly výkonnou i soudní mocí navrženy možné změny legislativy, kterými by se předešlo nezákonnému postihnutí podnikajících osob dotčených vydaným zajišťovacím příkazem včetně zavedení opatření, které by směřovaly ke zvýšení správnosti uplatňování ZajP. Zmiňovaným návrhem je, aby v případě vydání zajišťovacího příkazu, byl majetek ponechán podnikající osobě, které by byl soudem určen správce tohoto majetku, jako je tomu u insolvenčního řízení⁹¹. Mezi možná řešení lze zahrnout také, že by o vydání zajišťovacího příkazu nerozhodoval nadále správce daně, ale příslušný soud po obdržení podnětu od správce daně. Hlavním nedostatkem takovéto možnosti je ovšem výrazná časová prodleva. V rozsudcích NSS je nejčastěji kritizován správce daně za skutečnost, že z jeho strany mělo dojít pouze k vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva k movitému a nemovitému majetku podnikající osoby a tento majetek ji měl zůstat v ožívání, aby nedošlo k zásadnímu narušení její podnikatelské činnosti. K uvedenému je ovšem nutná úprava legislativy, jelikož správce daně nemůže bez souhlasu subjektu vydat zástavní právo k jeho majetku, pokud nemá vykonatelný exekuční titul, kterým právě zajišťovací příkaz je. Za hlavní překážku u všech navrhovaných opatření lze uvést možný cílený úpadek společnosti z důvodu platební neschopnosti.

⁹⁰Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 57 odst. 3, § 58.

⁹¹BALCAR, Vladimír: *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*, Praha: C. H. Beck, 2018, str. 119. ISBN 978-80-7400-682-1.

Další možností je využití nástroje ručení u dosud nestanovené nebo nesplatné dani. Jednatel právnické osoby by mohl ručit svým majetkem za v budoucnu splatnou daň a tím by zůstaly aktiva k užívání společnosti a nedošlo by k zásahu do její činnosti.

Na zvážení je také případné zrušení institutu odvolání proti rozhodnutí o vydání ZajP, jelikož dle získaných dat bylo odhaleno, že tímto institutem nedochází k účinné selekci nesprávně vydaných zajišťovacích příkazů. Předností v případě přímého řešení v rámci správních žalob by bylo výrazné snížení časového období, po které byly osoby dotčeny nesprávně vydaným ZajP a jejich podnikající činnost tím byla zásadně omezena nebo zastavena.

6 Závěr

Diplomová práce se zabývala „Právní úpravou a praxí při uplatňování zajišťovacích příkazů finančními úřady v ČR“. Jedná se o téma zabývající se oblastí, která doposud nebyla dostatečně probádána a má tedy explorativní charakter. V práci byla využita metoda analýz získaných údajů a informací v dané problematice a bylo postupováno metodou shrnutí výsledků a vyhodnocení zjištěných skutečností. Cílem této práce bylo seznámení s právní úpravou zabývající se zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné daně, analyzovat počet a správnost zajišťovacích příkazů vydaných Finanční správou České republiky a Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj a komparovat zjištěná data. Prozkoumat zjištěné nedostatky a navrhnout opatření, která by měla vzniku takových nedostatků zabránit.

Teoretická část práce se zaměřovala na aktuální právní úpravu u dosud nestanovené nebo nesplatné daně. Byly uvedeny zásadní rozsudky Soudního dvora Evropské unie pro oblast opatření a boje proti daňovým podvodům a deset rozsudků Nejvyššího správního soudu, zabývajících se správní žalobou proti rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu finanční nebo celní správou. V souvislosti s vydáváním zajišťovacích příkazů finanční správou byly vymezeny nejčastější druhy podvodů na dani. Zároveň byl charakterizován proces před uplatněním předmětného rozhodnutí a byly vymezeny postupy správce daně v návaznosti na jeho vydání, především v oblasti zajištění daňové pohledávky a možnostmi postihnutí majetku daňovou exekucí.

Praktická část práce pojednávala o dopadech judikatury Nejvyššího správního soudu na vydávání zajišťovacích příkazů, především jaké náležitosti by měl vydaný zajišťovací příkaz obsahovat, a které okolnosti by měly být správcem daně před vydáním zajišťovacího příkazu prošetřeny a neměly by být opomenuty v odůvodnění vydaného zajišťovacího příkazu. Zkoumání kvantity a kvality zajišťovacích příkazů v letech 2013 až 2018 byla podrobena Finanční správa ČR a Finanční úřad pro Královéhradecký kraj.

Přínos práce byl částečně ovlivněn neposkytnutím dostatečných informací ze strany správce daně, především jeho neochotou poskytovat jakákoli data týkajících se zajišťovacích příkazů. Finanční úřad pro hlavní město Prahu v odpovídající písemnosti (viz Přílohy) využil § 17 odst. 3 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu

k informacím, k vyčíslení nepřiměřené částky za úhradu pracovního výkonu při mimořádně rozsáhlém vyhledávání požadovaných informací. Částka byla dosažena mnohonásobným navýšením pracovního výkonu v hodinách potřebného ke zjištění předmětných dat. Další komplikací pro vyhotovení této práce bylo odmítnutí dostupnosti požadovaných údajů Odvolacím finančním ředitelstvím, přestože Generální finanční ředitelství jako jeho nadřízený orgán a Finanční úřad pro hlavní město Prahu odpovídajícími písemnostmi odkázali ohledně poskytnutí uvedených údajů v dané věci právě na OFŘ.

Přes zmíněné komplikace se v této práci podařilo splnit všechny vytyčené cíle. Byly předloženy návrhy k vyvarování se chyb při uplatňování zajišťovacích příkazů výstupem z rozsudků Nejvyššího správního soudu. Byla realizována komparace výstupů dat o zajišťovacích příkazech za Finanční správu ČR a za FÚ pro Královéhradecký kraj. Prostřednictvím tohoto porovnání byly odhaleny územní pracoviště zaostávající v kvalitě vydaných rozhodnutí a byly navrženy východiska, kterými by bylo zabráněno v dalších pochybeních na dotyčných pracovištích, jimž bude výstup této práce poskytnut. Ten byl zároveň využit v nově vydané interní metodice k uplatňování zajišťovacích příkazů FÚ pro Královéhradecký kraj a k prezentaci sloužící k proškolení zaměstnanců v dané oblasti. Zároveň byla zvýšena odborná kvalifikace autora práce v oblasti právní úpravy zajišťovacích příkazů, která bude využita v jeho pracovní činnosti.

7 Seznam použitých zdrojů

Literatura

1. BALCAR, Vladimír: *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*, Praha: C. H. Beck, 2018. ISBN 978-80-7400-682-1.
2. BERAN, Martin. *Právní úprava a praxe vymáhání pohledávek u podnikatelů finančními úřady v České republice*, 2017.
3. BREBURDA, Jan: *Exekuce srážkami ze mzdy*, Olomouc: ANAG, 2016. Práce, mzdy, pojištění (ANAG). ISBN 978-80-7263-997-7.
4. DIXON, Martin. *Textbook on international law*. 7th edition. Oxford: Oxford University Press, 2010. ISBN 978-01-9957-445-2.
5. GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6., aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-454-1.
6. KEEN, Michael, SMITH Stephen. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* London, 2007. IMF Working Paper. International Monetary Fund.
7. KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ: *Daňový řád s komentářem*, Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7554-146-8.
8. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
9. ONDŘEJ, Jan. *Mezinárodní právo veřejné, soukromé, obchodní*. 3., rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-181-6.
10. PERTHEN, Ervín. *Správa a vymáhání pohledávek v praxi*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Právo prakticky. ISBN 978-80-7478-952-6.
11. TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ a Jiří MALENOVSKÝ. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013. Student (Leges). ISBN 978-80-8757-653-3.
12. VAIGERT, Dalibor. *Pohledávky: právní příručka věřitele*. Brno: Computer Press, 2005. Právo pro denní praxi (Computer Press). ISBN 80-251-0881-3.
13. VONDRÁKOVÁ, Alena. *Vymáhání pohledávek*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-686-8.

Právní předpisy

1. Rozsudek NSS 1 Afs 88/2017
2. Rozsudek NSS 1 As 27/2014
3. Rozsudek NSS 10 Afs 18/2015
4. Rozsudek NSS 4 Afs 22/2015
5. Rozsudek NSS 4 As 209/2014
6. Rozsudek NSS 5 Afs 201/2018
7. Rozsudek NSS 6 Afs 108/2015
8. Rozsudek NSS 6 Afs 3/2016
9. Rozsudek NSS 7 Afs 101/2013
10. Rozsudek NSS 7 Afs 4/2016
11. Rozsudek NSS 9 Afs 57/2010
12. Rozsudek NSS 4 Afs 22/2015
13. Rozsudek NSS 6 Afs 255/2015
14. Usnesení NSS 9 Afs 137/2016
15. Rozsudek Soudního dvora EU C-110/98, Gabalfrisa
16. Rozsudek Soudního dvora EU C-237/09, De Fruytier
17. Rozsudek Soudního dvora EU C-243/09, Fuß
18. Rozsudek Soudního dvora EU C-324/11 Gábor Tóth
19. Rozsudek Soudního dvora EU C-354/03, Optigen
20. Rozsudek Soudního dvora EU C-395/24, Transport Service
21. Rozsudek Soudního dvora EU C-414/17, AREX CZ
22. Rozsudek Soudního dvora EU C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel & Recolta Recycling
23. Rozsudek Soudního dvora EU C-531/15, Otero Ramos
24. Rozsudek Soudního dvora EU C-580/16, Hans Bühler
25. Rozsudek Soudního dvora EU C-6/64, Costa v. Enel

26. Sbírka mezinárodních smluv č. 2/2014
27. Směrnice Rady 2006/112/ES
28. Směrnice Rady 2010/24/EU, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření
29. Směrnice Rady 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní
30. Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
31. Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní
32. Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.
33. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
34. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
35. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
36. Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

Elektronické zdroje

1. Finanční správa. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2017* [online], str. 40 [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2017.pdf#page=35&zoom=100,0,270
2. Finanční správa. *Předpisy EU* [online]. [cit. 2017-02-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/legislativa/predpisy-eu>.
3. NSS: Předběžné otázky podané NSS [online]. Brno, 2018 [cit. 2018-12-27]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Predbezne-otazky-podane-NSS/art/533?menu=254>.
4. NSS: Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu [online]. Brno, 2012 [cit. 2019-02-12]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Zaloba-proti-rozhodnuti-spravniho-organu/art/489?menu=309>
5. Počty podnikatelů a živností dle krajů. *MPO: Statistické údaje o podnikatelích - IV. Q. 2018* [online]. [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/zivnostenske-podnikani/statisticke-udaje-o-podnikatelich/pocty-podnikatelu-a-zivnosti-dle-kraju--225453/>
6. JAKOBSSON, Oscar. Missing Trader Fraud in the EU [online]. Lund University, 2013 [cit. 2019-01-11]. Dostupné z: <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOId=3957871&fileOId=4015819>

8 Přílohy

Příloha 1: Anonymizované rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu	77
Příloha 2: Poskytnutí informací GFŘ ze dne 29. 01. 2019	87
Příloha 3: Poskytnutí informací GFŘ ze dne 13. 02. 2019	89
Příloha 4: Sdělení o odložení žádosti OFŘ ze dne 18. 02. 2019.....	91
Příloha 5: Sdělení o částečném odložení žádosti FÚ ze dne 12. 02. 2019.....	93
Příloha 6: Oznámení o výši úhrady za poskytnutí informací FÚ ze dne 12. 02. 2019	95

Příloha 1: Anonymizované rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu

Finanční úřad pro [redacted]
[redacted]

Územní pracoviště v xxxxxxxx
xxxxxxxxxxx xxx, xxx xx xxxxxxxxxxxxxx

Čj. xxxxxxxxxxxxxx

Vyřizuje: xxxxxxxxxxxxxx
Telefon: xxx xxx xxx
Číslo dveří: xxx

Daňový subjekt:

AAAA s.r.o.
xxxxxxxx xxxxx
xxx xx xxxxxxxxxxxxxx
DIČ: CZ11111111

Zástupce daňového subjektu:

ZZZZ, č. reg. ČAK xxxxx
Advokátní kancelář
xxxxxxxxxxx xxx
xxx xx xxxxxxxxxxxxxx

ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZ

Shora uvedený správce daně podle ust. § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), ve spojení s ustanovením § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o DPH") ve věci zajištění daně z přidané hodnoty, shora uvedenému daňovému subjektu

u k l á d á,

aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na níže uvedený depozitní účet finančního úřadu, a to ve výši uvedené v následujícím rozpisu:

Název daně			v částce (Kč)
Pořadí	Období od	Období do	
Daň z přidané hodnoty			
1	01. 12. 2014	31. 12. 2014	x.xxx.xxx,-
DPH ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ PROSINEC 2014			
Celkem (Kč):			x.xxx.xxx,-
slovy xxx KČ.			

Jistotu složte na účet správce daně:
číslo: [redacted]
IBAN: [redacted], BIC: [redacted],
konstantní symbol: 1148 - převodní příkaz, 1149 - poštovní poukázka,
variabilní symbol: xxxxxxxxxxxxxx.

Tento zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení (§ 103 zákona o DPH).

Výše uvedená částka na úhradu daně z přidané hodnoty se zajišťuje do doby stanovení daně rozhodnutím v souladu s ust. § 147 daňového řádu, případně do doby, kdy pominou důvody, pro které je částka na úhradu daně zajišťována.

O d ů v o d n ě n í:

Místně příslušným správcem daně daňového subjektu AAAA s.r.o., DIČ CZ11111111 (dále jen „daňový subjekt“) je od 21. 07. 2015 Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v xxxxxxxx. Daňový subjekt byl delegován z Finančního úřadu xxxxxxxxxxxx, Územního pracoviště xxxxxxxxxxxx. Delegace byla provedena na základě Rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní č. j. xxxxxxxxxxxx vydaného Odvolacím finančním ředitelstvím. Bylo naplněno kritérium účelnosti delegace, neboť těžiště podnikatelské činnosti daňového subjektu je soustředěno v působnosti Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, kde daňový subjekt provozuje veškerou podnikatelskou činnost. Sídlo společnosti v xxxxxxxx bylo pouze formálním sídlem, ve kterém nebyla daňovým subjektem vykonávána většinová obchodní činnost. Správa daní prováděná Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj povede k hospodárnějšímu a efektivnějšímu výkonu správy daní, nejuzší vazba ekonomické činnosti daňového subjektu byla zjištěna v působnosti Územního pracoviště v xxxxxxxx, kam byl také umístěn spis daňového subjektu. Daňový subjekt je registrován u místně příslušného správce daně k dani z příjmů právnických osob (od 24. 05. 2013), dani silniční (od 23. 08. 2013), dani z příjmů fyzických osob (od 23. 08. 2013) a dani z přidané hodnoty (od 25. 10. 2013, s měsíčním zdaňovacím obdobím).

Daňový subjekt byl zapsán do obchodního rejstříku dne 29. 03. 2013 jako obchodní společnost BBBB s.r.o., se sídlem xxxxxxxxxxxx, IČ 22222222. Jediným společníkem a zakladatelem obchodní společnosti BBBB s.r.o. byla obchodní společnost CCCC a.s., se sídlem xxxxxxxxxxxx, IČ: 33333333, jednající předsedou představenstva xxxxxxxxxxxx, která byla zároveň zapsána jako jednatel obchodní společnosti.

Z údajů v obchodním rejstříku a ve sbírce listin je zřejmé, že se jedná o ready-made obchodní společnost se 100% splaceným základním kapitálem, která nikdy nevyvíjela žádnou ekonomickou činnost. U fyzické osoby xxxxxxxxxxxx, bylo zjištěno angažmá celkem ve 160 obchodních společnostech.

Dne 15. 05. 2013 byl obchodní podíl v obchodní společnosti BBBB s.r.o. ve výši 100%, odpovídající vkladu ve výši 200 000,- Kč, převeden na RRRR, r. č. xxxxxx/xxxx, bytem xxxxxxxx. K výmazu prvního jednatele došlo k datu 23. 05. 2013. Od 23. 05. 2013 je zapsán do obchodního rejstříku jako jediný jednatel RRRR, nar. xx. xx. xxxx. K témuž datu byla z obchodního rejstříku vymazána obchodní firma BBBB s.r.o. a zapsána obchodní firma AAAA s.r.o.

Dne 14. 04. 2014 bylo z obchodního rejstříku vymazáno sídlo xxxxxxxx a zapsáno sídlo xxxxxxxxxxxx. V obou případech se jedná o adresy, na kterých se nachází sídlo vysokého počtu daňových subjektů a na kterých jsou nabízeny služby související s poskytnutím sídla a další administrativní služby s tím spojené, tj. jedná se o virtuální sídlo.

Daňový subjekt uvedl ke zveřejnění v registru plátců účty č. xxxxxxxx/5500 (vedený u Raiffeisenbank a.s. v měně CZK a EUR) a xxxxxxxxxxxx/0100 (vedený u Komerční banky a.s. v měně EUR). Správcem daně bylo zjištěno, že daňový subjekt má dále k dispozici účet č. xxxxxxxxxxxx/0100 (vedený u Komerční banky a.s.), který není daňovým subjektem aktivně využíván a nebyl uveden ke zveřejnění.

Správcem daně bylo dne 26. 01. 2015 prostřednictvím datové zprávy doručeno daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 (evidováno pod č. j. xxxxxxxx), ve kterém byla vykázána vlastní daňová povinnost ve výši 106.149,- Kč.

Porovnáním výše přijatých zdanitelných plnění vykázaných na ř. 40 a ř. 41 v oddílu C přiznání a výše přijatých zdanitelných plnění a nároku na odpočet daně od zdaňovacího období listopadu 2013 do listopadu 2014 bylo zjištěno, že přijatá zdanitelná plnění za prosinec 2014 jsou nejvyšší hodnotou za sledovaná období. S ohledem na vyhodnocení údajů za zdaňovací období od 25. 10. 2013 (datum registrace) až prosince 2014, výši přijatých zdanitelných plnění a nárokovaného odpočtu za prosinec 2014 nabyl správce daně pochybnost, zda nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, zejména zda byla přijatá zdanitelná plnění skutečně přijata a použita k uskutečňování ekonomické činnosti plátce.

Na základě těchto pochybností byla správcem daně dne 23. 02. 2015 vydána výzva k odstranění pochybností, v souladu s § 89 daňového řádu, č. j. xxxxxxxx a zástupci daňového subjektu doručena elektronicky prostřednictvím datové schránky dne 24. 02. 2015. Na výzvu daňový subjekt reagoval až po stanovené lhůtě, dne 11. 03. 2015, podáním evidovaným pod č. j. xxxxxxxx, kdy zástupce daňového subjektu uvedl, že nemůže správci daně předložit příslušné doklady a listiny, protože jsou doklady za období od 01. 04. 2013 do 24. 02. 2015 v držení Policie ČR, Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality SKPV. Správce daně posoudil podání ze dne 11. 03. 2015. Vzhledem k tomu, že ve věci prověřování oprávněnosti nároku na odpočet daně za zdaňovací období prosinec 2014 (také leden 2015) bylo nutné vyžádat si od policejního orgánu jím převzaté doklady, listiny a písemnosti, předpokládal správce daně větší časovou náročnost vedeného řízení.

Daňový subjekt byl výzvou dle § 87 odst. 2 daňového řádu vyzván k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období prosinec 2014 v rozsahu prověření nároku na odpočet daně, uplatněného u přijatých zdanitelných plnění. Následně byla daňová kontrola zahájena dne 22. 05. 2015 protokolem č. j. xxxxxxxxxxxxxxxx.

Správce daně získal fotokopie dále uvedených listin a dokladů: přijaté faktury č. 142300034-142300056 a dodací listy k těmto fakturám, objednávky (bez čísla) ze dne 03. 12. 2014, objednávky č. 2014/01 – 2014/08 (prodávající GGGG s.r.o.), Rámcovou kupní smlouvu na dodávky surového řepkového oleje uzavřenou mezi VVVV s.r.o. a AAAA s.r.o. dne 01. 12. 2014, Obchodní a platební podmínky pro dodavatele VVVV s.r.o. ze dne 01. 12. 2014, Čestné prohlášení jednatele VVVV s.r.o. ze dne 01. 12. 2014, Rámcovou kupní smlouvu na dodávky surového řepkového oleje uzavřená mezi GGGG s.r.o. a AAAA s.r.o. dne 09. 12. 2014, Obchodní a platební podmínky pro dodavatele GGGG s.r.o., Dohoda o provádění úhrad ze dne 09. 12. 2014, uzavřená mezi obchodní společností AAAA s.r.o., obchodní společností GGGG s.r.o. a jejím dodavatelem, obchodní společností ABAB, spol. s r.o., Zvolen, DIČ: SK99999999, Dodatek k dohodě o provádění úhrad (datum neuvedeno), Čestné prohlášení jednatele GGGG s.r.o. ze dne 09. 12. 2014, evidence pro daňové účely DPH za prosinec 2014.

Posouzením předmětných listin získal správce daně pochybnost o tom, zda daňový subjekt skutečně přijal zdanitelná plnění uvedená na dokladech zahrnutých v evidenci pro účely DPH za zdaňovací období prosinec 2014, na kterých jsou jako dodavatelé deklarovány obchodní společnosti VVVV s.r.o., GGGG s.r.o. a PPPP a.s. a že mezi těmito daňovými subjekty a obchodní společností AAAA s.r.o. došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH a poskytnutí služeb ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně požadoval po daňovém subjektu, aby výše uvedenou pochybnost o deklarovaných obchodních případech odstranil tak, jak bylo uvedeno ve výroku výzvy k prokázání skutečností dle § 92 daňového řádu č. j. xxxxxxxx. Výzva byla odeslána dne 29. 10. 2015, doručena dne 30. 10. 2015. Daňový subjekt na výzvu nereagoval.

Písemnosti doručované správcem daně prostřednictvím datové schránky sice zástupce daňového subjektu přebírá, ale žádným způsobem na ně nereaguje, pro správce daně se stal nekontaktním. Daňový subjekt také nevyhověl výzvě podle § 87 odst. 2 daňového řádu

(č. j. xxxxxxxxx) k zahájení daňové kontroly dosud nevměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, červen, červenec a srpen 2015, stanovená 15 denní lhůta uplynula dne 27. 10. 2015.

Doklady, které měl správce daně k dispozici, přestože obsahovaly předepsané formální náležitosti, ještě neosvědčily existenci zdanitelného plnění, jsou pouze formálními důkazními prostředky. Daňový subjekt na výzvu nereagoval, neodstranil pochybnosti o tom, že předložené doklady o nákupu surového řepkového oleje odpovídají tomu, co je na nich deklarováno. Obchodní společnost, které jsou uvedeny na daňových dokladech jako dodavatelé, nepodaly za předmětná zdaňovací období daňové přiznání k DPH, a tudíž nepřiznaly daň uvedenou na daňových dokladech. Jedná se o nekontaktní obchodní společnosti, jejichž účetnictví a evidence tak vůbec nejsou pro správce daně k dispozici. Ačkoliv v rámci splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH daňový subjekt nemusí prokazovat, jakým způsobem zdanitelné plnění uskutečnil jeho dodavatel, je jeho povinností prokázat, že údaje uvedené na daňovém dokladu, včetně označení dodavatele zdanitelného plnění, jsou údaji pravdivými a odpovídajícími skutečnosti. Po daňovém subjektu (odběrateli) lze požadovat, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvážil skutečnost, zda jeho obchodní partner je seriózní. Jinými slovy, je na daňovém subjektu, aby uvážil při sjednávání svých obchodů, zda bude věnovat v rámci svých daných možností náležitou pozornost prověření solidnosti smluvního partnera.

Daňový subjekt pochybnosti správce daně neodstranil a požadované skutečnosti neprokázal. Daňový subjekt neprokázal, že přijal od jiných plátců deklarovaná plnění, tj. surový řepkový olej. Dále neprokázal použití plnění v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění specifikovaných v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Jedná se o neprokázanou částku v základu daně xxxxxxxxxxxx,- Kč, kterou zahrnul ve vykázané částce ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem má správce daně odůvodněnou obavu, že plátce porušil ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH a uplatnil neoprávněně odpočet z jím vykázaných přijatých zdanitelných plnění. Správce daně se proto zabýval stanovením výše budoucí dosud nestanovené daně, která je předmětem tohoto zajišťovacího příkazu. Při výpočtu daně správce daně postupoval v souladu s ustanoveními zákona o DPH a stanovil výši předpokládané zajišťované daně v částce xxxxxxxxxxxx,- Kč (částka snížena o daňovou povinnost ve výši xxxxxxxx,- Kč). Lze důvodně předpokládat, že daň bude stanovena odlišně od daně uvedené v řádném daňovém přiznání.

Správce daně prověřoval hospodářské výsledky a realizovaná plnění za období od 23. 05. 2013 (zápis obchodní společnosti do obchodního rejstříku) do současnosti, aby posoudil, zda bude možné dosáhnout úhrady budoucí daně v době její splatnosti z výnosů z činnosti vykazované daňovým subjektem. Správce daně proto posuzoval, zda bude dosud nestanovená daň v době její splatnosti nedobytná.

Daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelných plnění i v dalších zdaňovacích obdobích, a to leden 2015, duben 2015 a květen 2015. Celkem je předpoklad, že tak za tato všechna zdaňovací období bude stanovena vlastní daňová povinnost ve výši xxxxxxxxxxxx,- Kč.

Protože se jedná o úhrn daně v částce, která zásadně převyšuje daňovým subjektem doposud vykazované běžné daně, posuzoval správce daně existenci obavy, že dosud nestanovená daň, specifikovaná ve výroku tohoto zajišťovacího příkazu, bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

Správce daně proto provedl analýzu majetku daňového subjektu a prověřil dostupné databáze a evidence.

Předmětem činnosti daňového subjektu je nákup a prodej komodity surový řepkový olej. Jedná se o komoditu, která k četnosti protiprávního jednání, ke kterému při obchodování s ní dochází, je z pohledu správce daně vysoce riziková.

Dále bylo zjištěno, že daňový subjekt vystavil v prosinci 2014 z titulu dodavatele doklady na dodávky zboží - surového řepkového oleje pro odběratele SSSS s.r.o., DIČ: CZ44444444. Daňový subjekt má provozovnu na adrese xxxxxxxx, což je zároveň sídlo deklarovaného odběratele SSSS s.r.o., který je od 16. 06. 2015 nespolehlivým plátcem (datum zveřejnění dne 20. 06. 2015).

Za účelem ověření, zda daňový subjekt bude v době splatnosti schopen uhradit dosud nestanovenou daň, správce daně provedl analýzu údajů, které jsou mu známy o daňovém subjektu, a o jeho zjištěných bankovních účtech.

Za zdaňovací období kalendářní rok 2013 a 2014 vykázal daňový subjekt na dani z příjmů právnických osob ztrátu, a to ve výši - 4.192.029,- Kč (při obratu 8.949.834,- Kč) za zdaňovací období 2013, respektive ve výši - 1.570.644,- Kč (při obratu 13.755.685,- Kč) za zdaňovací období 2014. Celkový vlastní kapitál společnosti k 31.12.2014 činil -6,6 mil. Kč, a to při výši 1, 7 mil. Kč dlouhodobého majetku a zásob. Aktiva daňového subjektu jsou kryta jeho závazky.

Správce daně eviduje u daňového subjektu ke dni 24.11.2015 nedoplatky na dani z přidané hodnoty ve výši 391.077,- Kč.

Správce daně analyzoval peněžní toky za období od 01.01.2015 do 04.11.2015 na následujících bankovních účtech:

Tabulka č. 1 – Přehled analyzovaných bankovních účtů daňového subjektu

Číslo účtu	Měna	Zůstatek	Datum zůstatku
...../5500	CZK	265.470,58 Kč	02.11.2015
...../5500	EUR	1,64 €	02.11.2015
...../0100	EUR	1.898,52 €	02.11.2015

Analýzou výše uvedených bankovních účtů bylo mimo jiné zjištěno, že:

- na bankovní účet/5500 byla v období od 01. 01. 2015 do 04. 11. 2015 převedena z bankovního účtu/2010 v celkem 15 - ti platbách částka v celkové výši 1.992.123,- Kč – připsané peněžní prostředky byly ve většině případů následně vybírány v hotovosti prostřednictvím platební karty, ev. zaslány na úhradu závazků daňového subjektu třetím stranám. Porovnání příchozích plateb a výběrů hotovosti v časové posloupnosti viz následující tabulka:

Tabulka č. 2 – Příchozí platby a výběry v hotovosti na bankovním účtu/5500 (CZK)

DATUM	ČAS	ČÍSLO PROTIÚČTU	TEXT	ČÁSTKA Kč
10.03.2015	13:01:10		Příchozí platba	212 160,00
13.03.2015	6:48:43		Výběr z bankomatu	-140 000,00
15.04.2015	12:52:16		Příchozí platba	491 004,00
15.04.2015	13:15:25		Výběr hotovosti	-100 000,00
17.04.2015	13:02:08		Příchozí platba	260 015,00
18.04.2015	6:56:35		Výběr z bankomatu	-390 000,00

21.04.2015	7:32:28		Výběr z bankomatu	-258 000,00
04.06.2015	12:54:42		Příchozí platba	90 321,00
06.06.2015	6:51:55		Výběr z bankomatu	-80 000,00
03.07.2015	12:59:41		Příchozí platba	51 518,50
08.07.2015	6:49:11		Výběr z bankomatu	-40 000,00
20.07.2015	14:01:19		Příchozí platba	50 396,50
22.07.2015	6:57:37		Výběr z bankomatu	-50 000,00
16.10.2015	13:00:05		Příchozí platba	99 826,00
18.10.2015	12:19:05		Výběr z bankomatu	-50 000,00
02.11.2015	12:56:04		Příchozí platba	215 840,00
03.11.2015	7:23:21		Výběr z bankomatu	-45 000,00
04.11.2015	6:55:58		Výběr z bankomatu	-200 000,00

- na bankovní účet č./5500 (vedený v EUR) byla v období od 01. 01. 2015 do 04. 11. 2015 převedena částka v celkové výši 36.565,00 EUR, připsané peněžní prostředky byly následně převedeny na bankovní účet daňového subjektu vedený v CZK (......./5500), odkud byly následně buď vybrány v hotovosti, nebo použity na úhradu závazků vůči třetím osobám. Porovnání příchozích a odchozích plateb v časové posloupnosti viz následující tabulka:

Tabulka č. 3 – Příchozí platby a výběry v hotovosti na bankovním účtu/5500 (EUR)

DATUM	ČAS	ČÍSLO PROTIÚČTU	TEXT	ČÁSTKA EUR
28.01.2015	9:29:05		Příchozí ZPS SEPA platba	2 000,00
28.01.2015	12:11:01		Konverze měn	-1 900,00
30.01.2015	10:15:41		Příchozí ZPS SEPA platba	4 000,00
30.01.2015	10:38:41		Konverze měn	-4 000,00
03.02.2015	10:51:43		Příchozí ZPS SEPA platba	4 100,00
03.02.2015	10:59:18		Konverze měn	-4 000,00
06.02.2015	9:45:55		Příchozí ZPS SEPA platba	6 000,00
06.02.2015	11:43:11		Konverze měn	-5 800,00
11.02.2015	10:00:59		Příchozí ZPS SEPA platba	3 000,00
11.02.2015	13:18:32		Konverze měn	-3 000,00
18.02.2015	10:06:02		Příchozí ZPS SEPA platba	3 200,00
19.02.2015	14:20:09		Konverze měn	-3 000,00
25.02.2015	9:45:46		Příchozí ZPS SEPA platba	3 000,00
26.02.2015	13:37:15		Konverze měn	-3 000,00
02.03.2015	10:53:39		Příchozí ZPS SEPA platba	7 200,00
02.03.2015	11:17:16		845002 klient	-7 500,00
06.03.2015	10:31:56		Příchozí ZPS SEPA platba	4 000,00
06.03.2015	13:09:03		845631 klient	-3 900,00

- na bankovní účet č./0100 byla v období od 01. 01. 2015 do 02. 11. 2015 poukázána částka v celkové hodnotě cca 992.757,- EUR. Ve stejném období byla z bankovního účtu odeslána/vybrána v hotovosti částka v celkové hodnotě cca

993.188,- EUR. Z analýzy peněžních toků na uvedeném účtu vyplývá, že po připsání platby jsou peněžní prostředky ve většině případů v ten samý den odeslány na jiné bankovní účty. Příklad porovnání příchozích a odchozích plateb ze dne 29. 10. 2015 viz následující tabulka:

Tabulka č. 4 – Příchozí a odchozí platby ze dne 29.10.2015 na bankovním účtu/0100

DATUM	ČÁSTKA EUR	ČÍSLO ÚČTU	NÁZEV ÚČTU
29.10.2015	19560,38		
29.10.2015	19739,36		
29.10.2015	19904,50		
29.10.2015	19904,50		
29.10.2015	21176,94		
29.10.2015	-19770,00		
29.10.2015	-18328,02		
29.10.2015	-18252,72		
29.10.2015	-17426,61		
29.10.2015	-16156,00		
29.10.2015	-8000,00		
29.10.2015	-3000,00		

Analýzou peněžních toků na bankovních účtech správce daně zjistil, že daňový subjekt netvoří finanční rezervu, z čehož vyplývá, že pokud by daňový subjekt měl vyčlenit finanční prostředky ve výši postačující k dobrovolné úhradě dosud nestanovené daně (buť alespoň v částečné výši) je vysoce pravděpodobné, že to povede k ochromení ekonomické činnosti daňového subjektu a ke snížení schopnosti daňového subjektu hradit své závazky.

Daňový subjekt ke dni 06. 11. 2015 nevladnil žádný nemovitý majetek. Z přiznání k dani z příjmů právnických osob bylo zjištěno, že za období od 24. 05. 2013 do 31. 12. 2014 dlouhodobý hmotný majetek poklesl z 1.729 tis. Kč na 1.196 tis. Kč, zásoby poklesly z 521 tis. Kč na 462 tis. Kč. Závazky daňového subjektu významně převyšují pohledávky daňového subjektu (pohledávky po lhůtě splatnosti 101.655,- Kč, závazky po lhůtě splatnosti 4.703.058,- Kč - viz „Příloha k účetní závěrce ke dni 31. 12. 2014, sestavené dne 30. 06. 2015.“). Z Rozvahy ke dni 31. 12. 2014 jednoznačně vyplývá, že daňový subjekt je předlužený a v uspokojování svých závazků nelikvidní.

Výše dosud nestanovené daně převyšuje výši vlastního kapitálu daňového subjektu ke dni 31. 12. 2014, která je v záporných hodnotách. Veškerá aktiva nejsou kryta vlastními zdroji daňového subjektu, ale cizími zdroji, a to krátkodobými a dlouhodobými závazky.

Prověřením údajů v evidenci motorových vozidel Magistrátu xxxxxxxxxxxxxxxxxxx bylo zjištěno, že daňový subjekt ke dni 18. 11. 2015 vlastní vozidla, jež správce daně ocenil tržní cenou, kterou zjistil porovnáním stejného typu vozidla a roku výroby v náhodně vybraných autobazarech na internetu.

Tabulka č. 5 – Přehled automobilů ve vlastnictví daňového subjektu

Registrační značka	Značka, typ a druh vozidla	Číslo podvozku (VIN)	Rok výroby	Zjištěná cena dle internetu
	AUDI Q7 4L		2006	428.396,- Kč
	ŠKODA SUPERB 3T		2011	405.200,- Kč
	CHRYSLER 300C LX		2006	311.749,- Kč

Šetřením bylo dále zjištěno, že daňový subjekt je vlastníkem přívěsného vozíku zn. SACHER, typ RS1-01, r. v. 2013, číslo podvozku (VIN) xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, jehož aktuální pořizovací cena ke dni 18. 11. 2015 je dle výrobce (www.sacher.cz) 15.130,- Kč.

Daňový subjekt v Příloze k účetní závěrce ke dni 31. 12. 2014, sestavené dne 30. 06. 2015 uvedl, že vozidla Škoda Superb a Audi Q7 jsou zatížena zástavním právem nebo věcným břemenem. Správce daně provedl analýzu zástavních práv. Dle informací získaných vyhledáváním v Rejstříku zástav vedeném Notářskou komorou ČR není na osobní automobil AUDI Q7 4L, RZ xxxxx, ŠKODA SUPERB 3T, RZ xxxxx a CHRYSLER 300C LX, RZ xxxxx evidována zástava a není evidován zákaz zřízení zástavního práva. Daňový subjekt tak disponuje hmotným majetkem, na který není zřízeno zástavní právo.

Vzhledem k chování daňového subjektu, který připsané peněžní prostředky od odběratele na bankovní účet vzápětí vybere v hotovosti, event. je použije na úhradu běžných provozních závazků, a na účtu kromě těchto transakcí nejsou žádné další významné příjmy, má správce daně důvodnou obavu, že pohledávka správce daně z titulu dosud nestanovené daně specifikované ve výroku tohoto zajišťovacího příkazu bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

Jelikož daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje, nemohl správce daně provést místní šetření za účelem stanovení aktuální hodnoty jeho majetku. Z tohoto důvodu správce daně při analýze majetku vycházel pouze z údajů, které daňový subjekt uvedl v „Příloze k účetní závěrce ke dni 31. 12. 2014, sestavené dne 30. 06. 2015“ a dále pak z údajů, které si správce daně zjistil bez součinnosti s daňovým subjektem. Z provedené majetkové analýzy správce daně vyplývá, že daňový subjekt nevlastní žádné nemovitosti, disponuje peněžními prostředky na bankovních účtech a vlastní výše uvedené osobní automobily. Aktuální hodnotu majetku zjištěnou správcem daně z registrů a evidencí, které jsou mu známé, se kterou může daňový subjekt disponovat, tak představuje odhadní tržní cena osobních automobilů ve výši 1.145.345,- Kč, 265.470,58 Kč (zůstatek na bankovním účtu č./5500 ze dne 02. 11. 2015) a 1.900,16 EUR (zůstatek na bankovních účtech/5500 a/0100 ze dne 02. 11. 2015).

Z výše uvedených informací je patrné, že daňový subjekt disponuje s majetkem, který zřejmě postačuje na zabezpečení běžné ekonomické činnosti a potřeb daňového subjektu, ale který je majetkově nedostačující k uhrazení dosud nestanovené daně, kterou správce daně vyčíslil za zdaňovací období xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx v celkové výši xxxxxxxxxxxx,- Kč (částka snížená o vykázanou daňovou povinnost ve zdaňovacím období xxxxxxxx ve výši xxxxxxxxxxxx,- Kč a xxxxxxxxxxxx ve výši xxxxxxxxxxxx,- Kč).

Předpoklad, že v době vymahatelnosti bude dosud nestanovená daň nedobytná nebo že v této době bude vybírání daně spojeno se značnými obtížemi, je zřejmé i ze zkušeností správce daně, dle kterých se vymahatelnost daně od okamžiku, ze kterého jednoznačně vyplývá, že bude vyměřena nebo doměřena daň, do splatnosti této daně snižuje, je-li tato daň významná v poměru k majetku daňového subjektu.

Správce daně má také důvodnou obavu, že po vyměření dosud nestanovené daně se daňový subjekt i nadále bude vyhýbat svým povinnostem jako dosud a dlužnou daň

neuhradí. Finanční prostředky, kterými daňový subjekt aktuálně disponuje, resp., jejichž existenci správce daně předpokládá, jsou peněžní prostředky připisované na účet daňového subjektu – tyto peněžní prostředky jsou většinou v řádu několika následujících dnů vybrány daňovým subjektem v hotovosti.

Lze předpokládat, že je daňový subjekt zapojen v řetězci obchodních firem, které vykazují znaky rizikovosti, sídlí na virtuálních adresách, nepodávají příznání k dani z přidané hodnoty. Jejich obchodní aktivity se týkaly surového řepkového oleje, což je riziková komodita. Výše uvedené skutečnosti utvrzují správce daně o vysoké rizikovosti daňového subjektu, což navíc utvrzuje skutečnost, že daňový subjekt v průběhu prováděných řízení ukončil komunikaci se správcem daně a stal se nekontaktním.

Správce daně má za to, že výše uvedené závěry ve vzájemné souvislosti zakládají existenci obavy v intencích ustanovení § 167 daňového řádu.

V neposlední řadě správce daně vyhodnotil, že při vydání zajišťovacího příkazu hrozí nebezpečí z prodlení ve smyslu ustanovení § 103 zákona o DPH. Tento závěr je v první řadě odůvodněn stejnými skutečnostmi, jež zakládaly výše uvedenou obavu správce daně ve smyslu ustanovení § 167 daňového řádu. Správce daně považuje za prokázané, že daňový subjekt nebude schopen dosud nestanovenou daň, vzhledem k její souhrnné výši, hradit dobrovolně. Také ze způsobu uskutečňování obchodních případů spolu s přihlednutím k tomu, že obchodování se surovým řepkovým olejem je obecně považováno za rizikovou komoditu ve vztahu k daňovým únikům, má správce daně za to, že hrozí nebezpečí, že v okamžiku splatnosti daně z přidané hodnoty nebude daňový subjekt disponovat majetkem, kterým by správce daně mohl uspokojit daňovou pohledávku vzniklou z titulu vyměření předmětné daně. Z tohoto důvodu správce daně přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu podle ustanovení § 103 zákona o DPH.

Nebezpečí z prodlení lze charakterizovat jako skutečnost, že existují důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán, jsou zvláště naléhavé z hlediska času a obvyklých postupů a pokud by správce daně takto nepostupoval, mohlo by být dosažení účelu zajišťovacího příkazu zmařeno pro chování daňového subjektu.

Daňový subjekt disponuje finančními prostředky na bankovním účtu, které jsou však okamžitě po jejich připsání z velké části vybrány v hotovosti nebo použity na úhradu běžných provozních závazků daňového subjektu. To ve světle shora uvedeného naznačuje, že pokud nedojde k neprodlenému zajištění daně, bude tato v době její splatnosti zcela nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

Doba, po kterou bude úhrada dosud nestanovené daně zajištěna, končí dnem stanovení daně platebním výměrem v souladu s § 147 daňového řádu. Dle § 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.

Poučení

Proti tomuto rozhodnutí se může příjemce rozhodnutí odvolat do 30 dnů ode dne jeho doručení. Odvolání je nepřipustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí. Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Podané odvolání nemá odkladný účinek (§ 109 daňového řádu). Pro zachování lhůty k podání odvolání se nepoužije § 35 odst. 2 daňového řádu.

Pominou-li přede dnem splatnosti daně důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Zjistí-li

správce daně přede dnem splatnosti daně důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištění částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního. Vznik-li v důsledku těchto rozhodnutí vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku (§ 168 odst. 3 daňového řádu).

Uplynul-li den splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán z důvodu, že dosud neuplynul den její splatnosti, zaniká tímto dnem 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 (§ 168 odst. 5 daňového řádu).

Toto rozhodnutí je účinné a vykonatelné okamžikem jeho vydání, neboť hrozí nebezpečí z prodlení (§ 103 zákona o DPH).


ředitel finančního úřadu

Příloha 2: Poskytnutí informací GFŘ ze dne 29. 01. 2019



GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR00451919
ESS

Oddělení tiskové

Č. j.: 4489/19/7500-00080-202098
K Vaší žádosti ze dne 10. ledna 2019

Vyřizuje: [redacted]
Tel.: [redacted]
E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Doručovací adresa:

E-mail: [redacted]

Věc: Poskytnutí informací, odložení žádosti

[redacted]

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“ nebo také „povinný subjekt“) obdrželo dne 10. ledna 2019 Vaši žádost o poskytnutí níže uvedených informací v souladu se zákonem č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, v platném znění (dále jen „zákon o svobodném přístupu k informacím“):

1. *Počet vydaných rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu a počet dotčených daňových subjektů za období od 1. 1. 2013 až a31. 12. 2018*
2. *Počet vydaných rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu, proti kterým bylo podáno odvolání a počet daňových subjektů bránících se odvoláním*
3. *Počet nerozhodnutých odvolání, počet neúspěšných odvolání a počet úspěšných odvolání proti rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu*
4. *Počet nerozhodnutých správních žalob, počet neúspěšných správních žalob a počet úspěšných správních žalob proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu za období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2018 (bez údajů za jednotlivé roky).*

Podle § 14 odst. 5 písm. d) zákona o svobodném přístupu k informacím Vám poskytujeme požadované informace od 1. 1. 2013 do 30. 11. 2018 k bodům 1 a 4. Informace o počtech zajišťovacích příkazů v prosinci 2018 budou k dispozici až koncem měsíce ledna. V souladu s Vaší žádostí v tabulce naleznete informace o počtu žalob daňových subjektů proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.

Podle § 14 odst. 5 písm. c) zákona o svobodném přístupu k informacím Vás v bodech 2 a 3 žádosti, a totiž v části, kde požadujete informace o počtu podaných odvolání, odkazujeme na jednotlivé finanční úřady a na Odvolací finanční ředitelství, v jejichž kompetenci je vyřizovat podaná odvolání, povinný subjekt tato data nesleduje.

Poučení:

Pokud s vyřízením žádosti nesouhlasíte, můžete podat u GŘ stížnost podle § 16a zákona o svobodném přístupu k informacím, a to do 30 dnů ode dne doručení tohoto dopisu. O stížnosti rozhoduje Ministerstvo financí

S pozdravem



ředitel sekce

Příloha: ZP 2013 - 11-2018.xlsx

Elektronicky podepsáno
29.01.2019


Ředitel sekce

Příloha 3: Poskytnutí informací GFŘ ze dne 13. 02. 2019



GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR01125519
ESS

Sekce řízení úřadu
Oddělení tiskové

Č. j.: 11190/19/7500-00080-202098
K Vaší žádosti ze dne 1. února 2019

Vyřizuje: [redacted]
Tel.: [redacted]
E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f



Doručovací adresa:
E-mail: [redacted]

Věc: Poskytnutí informací, odložení žádosti



Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“ nebo také „povinný subjekt“) obdrželo dne 1. února 2019 Vaši žádost o poskytnutí níže uvedených informací v souladu se zákonem č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, v platném znění (dále jen „zákon o svobodném přístupu k informacím“):

V souvislosti s vypracováním práce na téma „Právní úprava a praxe při uplatňování zajišťovacích příkazů finančními úřady v ČR“ Vs tímto ve smyslu zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, žádám o poskytnutí následujících informací za období 01. 12. 2018 až 31. 12. 2018:

- 1. Počet vydaných rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu a počet dotčených daňových subjektů.*
- 2. Počet nerozhodnutých správních žalob, počet neúspěšných správních žalob a počet úspěšných správních žalob proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu.*

Podle § 14 odst. 5 písm. d) zákona o svobodném přístupu k informacím Vám poskytujeme požadované informace. K bodu 1:

Rok	Zajišťovací příkazy	
	Počet vydaných ZajP	Počet subjektů
2018	1 174	355

K bodu 2 Vám sdělujeme, v průběhu prosince 2018 nebyla podána žádná žaloba ani nedošlo k žádným jiným změnám oproti poskytnuté informaci v dopise č. j. 4489/19.

Poučení:

Pokud s vyřízením žádosti nesouhlasíte, můžete podat u GŘ stížnost podle § 16a zákona o svobodném přístupu k informacím, a to do 30 dnů ode dne doručení tohoto dopisu. O stížnosti rozhoduje Ministerstvo financí

S pozdravem



ředitel sekce

Elektronicky podepsáno
13.02.2019


Ředitel sekce

Příloha 4: Sdělení o odložení žádosti OFŘ ze dne 18. 02. 2019

Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31, 602 00 Brno



OFR00684919
ESS

Č. j.: 6787/19/5100-41451-711055

Vyřizuje: [redacted] Oddělení daňového procesu I
Tel: [redacted]
E-mail: podatelna5000@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: xjsn2gp



Sdělení o odložení žádosti o poskytnutí informací podle § 14 odst. 5 písm. c) zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „InfZ“)

[1] Odvolací finanční ředitelství (dále také „povinný subjekt“) obdrželo dne 1. 2. 2019 e-mailové podání označené jako „Věc: Žádost o poskytnutí informací“ uplatněné [redacted] (dále jen „žadatel“). Uvedené podání (zaevidované pod č. j. 4789/19) bylo podle svého obsahu vyhodnoceno jako žádost o poskytnutí informací podle § 13 InfZ, prostřednictvím které se žadatel po povinném subjektu domáhal sdělení následujících informací za období 1. 1. 2013 až 30. 11. 2018 (včetně údajů za jednotlivé roky):

“1. Počet rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu, proti kterým bylo podáno odvolání a počet daňových subjektů bránících se odvoláním.
2. Počet nerozhodnutých odvolání, počet neúspěšných odvolání a počet úspěšných odvolání proti rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazů.”

[2] K uvedené žádosti povinný subjekt předně uvádí, že jeho věcná působnost vyplývá z § 7 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Podle uvedeného zákonného ustanovení Odvolací finanční ředitelství

- a) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům,
- b) provádí řízení o správních deliktech,
- c) vykonává z pověření ministerstva působnost dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek,
- d) vykonává z pověření ministerstva působnost kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní,
- e) vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.


[3] Z výše uvedeného výčtu, ani z právních předpisů, které dále podrobně konkretizují činnost povinného subjektu, nelze dovodit, že by se působnost povinného subjektu dotýkala evidence odvolání podaných proti zajišťovacím příkazům, resp. evidence odvoláním napadených zajišťovacích příkazů (a s tím souvisejících údajů).

[4] V dané souvislosti je třeba vyjít z příslušné právní úpravy § 167 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád") ze které plyne, že zajišťovací příkaz vydává správce daně (tedy obecně finanční úřady). Dále pak povinný subjekt odkazuje na § 109 odst. 3 daňového řádu, který stanoví, že *odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Přijímání odvolání proti zajišťovacím příkazům tak spadá do působnosti správce daně (tedy obecně do působnosti finančních úřadů), a nikoliv do působnosti Odvolacího finančního ředitelství, který je nyní v postavení povinného subjektu.*

[5] K výše uvedenému je doplnit, že z povahy věci je vyloučeno, aby měl odvolací orgán povědomí o všech uplatněných odvoláních proti zajišťovacím příkazům za požadované období. Důvodem je zejména ta skutečnost, že poté, co správce daně obdrží odvolání proti jím vydanému zajišťovacímu příkazu (viz výše), může postupovat i způsoby, které jsou vymezeny v § 113 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu. Teprve pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu (viz § 113 odst. 3 daňového řádu).

[6] Na základě výše uvedeného povinný subjekt předmětnou žádost o poskytnutí informací odkládá dle § 14 odst. 5 písm. c) InfZ z důvodu nedostatku své působnosti.

[7] Pokud s uvedeným způsobem vyřízení žádosti žadatel nesouhlasí, může na postup povinného subjektu podat stížnost podle § 16a InfZ. Stížnost lze podat u povinného subjektu do 30 dnů ode dne seznámení s tímto sdělením. O stížnosti bude rozhodovat Generální finanční ředitelství.


ředitel Odvolacího finančního ředitelství

Rozdělovník:

do vlastních rukou -


Vypraveno dne:

Elektronicky podepsáno
18.02.2019


ředitel Odvolacího finančního
ředitelství

Příloha 5: Sdělení o částečném odložení žádosti FÚ ze dne 12. 02. 2019

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Štěpánská 28, 111 21 Praha 1

Elektronicky podepsáno
12. 02. 2019
[redacted]
ředitel finančního úřadu

Č.j.:1016016/19/2000-00061-106444

Vyřizuje : [redacted], Oddělení sekretariátu ředitele
Tel: [redacted]
E-mail: [redacted]
ID datové schránky: 7nyn2d9

[redacted]

Sdělení o částečném odložení žádosti



Finanční úřad pro hlavní město Prahu obdržel dne 1. 2. 2019 elektronicky Vaši žádost o poskytnutí informace ve smyslu zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o svobodném přístupu k informacím“), ze dne 30. 1. 2019 (dále jen „žádost“), ve které je požadováno poskytnutí následujících informací :

„...žádám o poskytnutí následujících informací v rámci Vašeho úřadu dle jednotlivých územních pracovišť za období 01.01.2013 až 31.12.2018 (případně k poslednímu datu, k němuž disponujete požadovanými údaji), včetně údajů za jednotlivé roky, pokud není uvedeno jinak :

- 1. Počet vydaných rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu a počet dotčených daňových subjektů.*
- 2. Počet rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu, proti kterým bylo podáno odvolání a počet daňových subjektů bránících se odvoláním.*
- 3. Počet nerozhodnutých odvolání, počet neúspěšných odvolání a počet úspěšných odvolání proti rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazů.*
- 4. Počet nerozhodnutých správních žalob, počet neúspěšných správních žalob a počet úspěšných správních žalob proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu za období od 01.01.2013 do 31.12.2018 (bez údajů za jednotlivé roky).“*

Žádost byla projednána. V bodě 4. žádostí je požadováno poskytnutí informací, jimiž Finanční úřad pro hlavní město Prahu nedisponuje. Požadované informace se vztahují k působnosti jiného orgánu Finanční správy České republiky, konkrétně k působnosti Odvolacího finančního ředitelství. S ohledem na výše uvedené se žádost ze dne 30. 1. 2019 v rozsahu bodu 4. v souladu s ustanovením § 14 odst. 5 písm. c) zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, odkládá.

Pokud s uvedeným způsobem vyřízení žádosti nesouhlasíte, můžete na postup Finančního úřadu pro hlavní město Prahu podat stížnost podle ustanovení § 16a zákona o svobodném přístupu k informacím, a to ve lhůtě do 30 dní ode dne doručení tohoto sdělení. Stížnost se podává prostřednictvím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a rozhoduje o ní Odvolací finanční ředitelství.


 ředitel finančního úřadu

Příloha 6: Oznámení o výši úhrady za poskytnutí informací FÚ ze dne 12. 02. 2019

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Štěpánská 28, 111 21 Praha 1

Elektronicky podepsáno
12. 02. 2019
[redacted]
ředitel finančního úřadu

Č.j.: 1015426/19/2000-00061-106444

Vyřizuje : [redacted] Oddělení sekretariátu ředitele
Tel: [redacted]
E-mail: [redacted]
ID datové schránky: 7nyn2d9

Oznámení o výši úhrady za poskytnutí informací podle § 17 odst. 3 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů

Finanční úřad pro hlavní město Prahu obdržel dne 1. 2. 2019 elektronicky Vaši žádost o poskytnutí informace ve smyslu zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o svobodném přístupu k informacím“), ze dne 30. 1. 2019 (dále jen „žádost“), ve které je požadováno poskytnutí následujících informací :

„...žádám o poskytnutí následujících informací v rámci Vašeho úřadu dle jednotlivých územních pracovišť za období 01.01.2013 až 31.12.2018 (případně k poslednímu datu, k němuž disponujete požadovanými údaji), včetně údajů za jednotlivé roky, pokud není uvedeno jinak :

- 1. Počet vydaných rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu a počet dotčených daňových subjektů.*
- 2. Počet rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu, proti kterým bylo podáno odvolání a počet daňových subjektů bránících se odvoláním.*
- 3. Počet nerozhodnutých odvolání, počet neúspěšných odvolání a počet úspěšných odvolání proti rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu.*
- 4. Počet nerozhodnutých správních žalob, počet neúspěšných správních žalob a počet úspěšných správních žalob proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu za období od 01.01.2013 do 31.12.2018 (bez údajů za jednotlivé roky).“*

Finanční úřad pro hlavní město Prahu je připraven poskytnout požadované informace dle bodu 1., 2., a bodu 3. žádosti. Požadavek na poskytnutí informací dle bodu 4. žádosti řeší samostatně sdělení č.j. : 1016016/19/2000-00061-106444. Vzhledem ke skutečnosti, že informace dle bodu 1., 2. a 3. žádosti nelze automatizovaně vyhledat podle kritérií v žádosti uvedených, je třeba provést mimořádně rozsáhlé vyhledávání informací v databázích finančního úřadu (vyhledání množiny záznamů, vyhledání jednotlivých záznamů, rozdělení záznamů do skupin dle žádosti, podřazení záznamů do skupin dle daňových subjektů, vyhodnocení a sumarizace dat). Finanční úřad pro hlavní město Prahu Vám v souladu ustanovením § 17 odst. 3 zákona o svobodném přístupu k informacím sděluje, že poskytnutí informací je zpoplatněno celkovou částkou :

Kč 17 920,00 (slovy : sedmnácttisícdevětsetdvacetkorunčeských),
které zaplatíte na účet č. [REDAKCE], variabilní symbol [REDAKCE]

Výše požadované úhrady vychází ze Sazebníku úhrad nákladů za poskytování informací, který byl s účinností od 15. 9. 2018 vydán Rozhodnutím č. 8/2018 generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, v souladu s ust. § 17 zákona o svobodném přístupu k informacím a nařízením vlády č. 173/2006 Sb. o zásadách stanovení úhrad a licenčních odměn za poskytování informací podle zákona o svobodném přístupu k informacím, dle kterého :

- Úhrada za pracovní výkon při mimořádně rozsáhlém vyhledávání činí za každou započatou hodinu práce referenta 320,00 Kč .
(sazebník je dostupný na internetové adrese :

<http://www.financnisprava.cz/cs/informace-podle-zakona-106-1999sb/sazebnik-uhrad>)



Délka potřebného pracovního výkonu při mimořádně rozsáhlém vyhledávání Vámi požadovaných informací činí 56 hodin.

Úhradu nákladů spojených s mimořádně rozsáhlým vyhledáváním Vámi požadovaných informací ve výši 17 920,00 Kč je možné provést:

- Bezhotovostně převodem na bankovní účet Finančního úřadu pro hlavní město Prahu č. [REDAKCE] variabilní symbol [REDAKCE]
- Poštovní složenkou.
- V hotovosti v pokladně kteréhokoliv územního pracoviště Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.

Nebude-li výše uvedená částka 17 920,00 Kč uhrazena do 60 dnů ode dne jejího oznámení, pak Finanční úřad pro hlavní město Prahu Vaši žádost o poskytnutí informace odloží v souladu s ustanovením § 17 odst. 5 zákona o svobodném přístupu k informacím. Informace Vám bude poskytnuta po zaplacení úhrady.

Proti Výši úhrady můžete podle ustanovení § 16a odst. 1 písm. d) a odst. 3 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím podat stížnost do 30 dnů ode dne doručení tohoto oznámení. Stížnost se podává prostřednictvím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a rozhoduje o ní Odvolací finanční ředitelství. Po dobu vyřizování stížnosti proti výši požadované úhrady lhůta pro zaplacení požadované úhrady neběží.



ředitel finančního úřadu