

**Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta**

Martina Pazdziorová

Zajišťovací příkaz a obrana proti němu

Diplomová práce

Olomouc 2019

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci na téma „Zajišťovací příkaz a obrana proti němu“ vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 30. března 2019

Martina Pazdziorová

Mé poděkování patří JUDr. et Mgr. Taťáně Špírkové, Ph.D., za odborné vedení, ochotu, cenné poznatky a především za veškerý čas, který mi byl věnován.

Seznam použitých zkratek

DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
SŘS	Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
OSŘ	Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
LZPS	Usnesení č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
MF	Ministerstvo financí
GFŘ	Generální finanční ředitelství
GŘC	Generální ředitelství cel
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
FÚ	Finanční úřad
SFÚ	Specializovaný finanční úřad
KS	Krajský soud
NS	Nejvyšší soud ČR
NSS	Nejvyšší správní soud ČR
KDP ČR	Komora daňových poradců České republiky
DPH	Daň z přidané hodnoty

Obsah

Úvod	6
1. Zajišťovací příkaz jako prostředek Finanční správy	7
1.1 Právní úprava	8
1.2 Účel zajišťovacího příkazu	8
2. Řízení o vydání zajišťovacího příkazu	11
2.1 Podmínky pro vydání	11
2.2 Postup správce daně	14
3. Opravné a dozorčí prostředky	20
3.1 Odvolání	20
3.2 Soudní přezkum	23
4. Problematika zajišťovacích příkazů	26
4.1 Důsledky postihu	26
4.2 Zneužitelnost zajišťovacího příkazu	32
4.3 Problematické aspekty institutu ve světle aktuální judikatury	35
5. Zhodnocení institutu	38
5.1 Návrhy možného řešení	38
5.1.1 Přednostní projednání žaloby	38
5.1.2 Předběžné opatření	39
5.1.3 Povinné zastoupení daňového subjektu	39
5.1.4 Posílení úlohy soudů	40
5.1.5 Nucená správa	43
5.1.6 Dílčí závěr	44
Závěr	46
Seznam použitých zdrojů	48
Abstrakt	53

Úvod

Zajišťovací příkaz se v poslední době stal velmi diskutovaným a mediálně probíraným právním institutem především pro strmý nárůst jeho vydávání. Mnohdy tvrzená zneužitelnost tohoto nástroje Finanční správou České republiky je pak i příčinou této masové medializace.

V první části této práce se stručně zabývám teoretickou oblastí předmětné problematiky, právního zakotvení a účelu zajišťovacího příkazu. Dále podrobněji rozebírám zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí, zejména se věnuji odůvodněné obavě coby stěžejní podmínce, kterou jako neurčitý právní pojem již definoval Nejvyšší správní soud. Rovněž věnuji pozornost postupu správce daně před a po vydání zajišťovacího příkazu se zaměřením na jejich dostatečnost a pečlivost. Příпустné opravné prostředky analyzuji jak v teoretické, tak v praktické rovině, zejména s ohledem na jejich efektivitu pro daňové subjekty, a to s přihlédnutím ke statistickým údajům, které ukazují míru (ne)úspěšnosti daňových subjektů při správním i soudním řízení.

V další části práce se věnuji úskalím tohoto institutu a následným řešením problémů, které mohou vyvstat. Především uvádím následky, které mohou daňový subjekt po vydání zajišťovacího příkazu postihnout a těm se věnuji obzvláště ve světle neuvážené aplikace, kdy správce daně při svém rozhodování pochybil. V neposlední řadě je pro mne důležitou otázkou i výše zmiňovaná možná zneužitelnost tohoto institutu, kterou bych ráda zodpověděla, a v případě potvrzujícího závěru navrhla možná východiska, která by tomu zamezila. V těchto důvodech spatřuji užitečnost vybraného tématu.

Stěžejními zdroji jsou především komentářová literatura a aktuální judikatura, prostřednictvím které začaly soudy Finanční správě nastavovat jasné mantinely pro výkon její činnosti, aby nebylo vydávání zajišťovacích příkazů pouhým projevem libovůle Finanční správy, ale oprávněné zajištění dosud nesplatné či nestanovené daně, tedy aby minimálně nebylo o výše uvedeném pochyb.

Závěrem se pokusím navrhnout možná řešení a návrhy de lege ferenda, jež by zmírnily dopady, které jsou již z praxe známy a často i judikovány a rovněž návrhy, které by zrychlily a zefektivnily obranu ze strany daňových subjektů. Dále uvážím, zda by o takovém invazivním prostředku do majetkových práv měla rozhodovat Finanční správa ČR, či by měla být posílena úloha soudů.

Ve své práci jsem užila jako vědecké metody analýzu a dedukci a jejich prostřednictvím jsem došla k uvedeným závěrům.

1. Zajišťovací příkaz jako prostředek Finanční správy

Jak bylo uvedeno výše, zajišťovací příkazy se v posledních letech těší čím dál větší pozornosti, jelikož se začaly jako prostředek k zajištění daně užívat mnohem častěji, což je často kritizováno jak odbornou veřejností, tak soudy. Ne nadarmo se tomuto nástroji začalo přezdívat ekonomický trest smrti. Dlužno však podotknout, že jsou také čím dál častěji odhalovány karuselové podvody, a není se čemu divit, že se správce daně tomuto snaží všemi možnými prostředky zamezit.

V níže uvedené tabulce jsou uvedeny údaje, které mi byly na mou žádost poskytnuty GFŘ. Z uvedené tabulky je patrné, že zajišťovací příkazy byly vydávány nejčastěji v letech 2015-2017, kdy se rovněž od roku 2015 rapidně snížila průměrná částka na jedno rozhodnutí. Dle některých odborníků tento fakt dokazuje, že se zajišťovací příkaz stává běžným prostředkem k zajištění daní.

Rok	Počet vydaných ZP	Částka v mil.	Průměrná částka na jeden ZP v milionech
2013	457	6173	13,25
2014	1032	4172	4,04
2015	1605	3633	2,26
2016	1561	3329	2,13
2017	1420	1594	1,12
2018	1174	1472	1,25

Vydání zajišťovacího příkazu je v současné době výlučně v kompetenci správce daně, tedy Finanční a Celní správy České republiky, kdy podstatou tohoto instrumentu je zajištění úhrady nesplacené nebo dosud nestanovené daně, pokud má finanční správa důvodnou obavu, že by daň v době její vymahatelnosti byla nedobytná, nebo by její vybrání bylo spojeno se značnými obtížemi.¹ To znamená, že zajišťovacím příkazem lze zajistit pouze daň, kterou nelze dosud vymáhat na základě vykonatelného rozhodnutí.²

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 167 odst. 1

² PROCHÁZKOVÁ, Jiřina. *Zajišťovací příkazy – saga pokračuje* [online]. epravo.cz, 8. ledna 2018 [cit. 31. prosince 2018]. Dostupné na <https://www.epravo.cz/top/clanky/zajistovaci-prikazy-saga-pokracuje-106874.html>

1.1 Právní úprava

Obecnou úpravu zajišťovacího příkazu nalezneme v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, a to v ustanoveních § 167 až § 169. Vzhledem k subsidiaritě daňového řádu zakotvené v § 4 DŘ se tato úprava užije pouze v případech, kdy zvláštní daňové zákony neupravují zajištění daně odlišně.

Typickým *lex specialis* je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kde je odlišně upravena vykonatelnost v případě hrozícího nebezpečí z prodlení u zajištění DPH. Správce daně je dle ustanovení § 103 oprávněn rozhodnout, zda toto nebezpečí v konkrétní situaci je či není. V případě potvrzujícího rozhodnutí je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný již jeho vydáním, tj. již před doručením daňovému subjektu. Touto problematikou se budu zabývat ve druhé kapitole této práce. Ustanovení napříč daňovým řádem se na zajišťovací příkaz, resp. na zajištění daní užijí obdobně jako v jiných daňových řízeních, pokud zákon nestanoví jinak.

1.2 Účel zajišťovacího příkazu

Účelem tohoto institutu je ochrana při řádném výběru daní, kdy správci daně dává tento instrument možnost zajistit včasné a řádné vybrání daně, zejména u obavy před daňovými úniky či daňovými podvody, především s DPH. Zajišťovací příkaz má rovněž zabránit tomu, aby se daňové subjekty záměrně před doměřením daně zbavily majetku a zabránily tím správci daně vybrat doměřenou daň.

Problémovým aspektem je však možný důsledek neuvážené aplikace, a to paralyzace či likvidace fungujících společností i s dlouholetou historií, které za celou dobu svého podnikání hradily daně řádně a včas a nikdy neměly s plněním svých daňových povinností jakýkoli problém. Finanční správa totiž může zajišťovací příkaz vydat na základě důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo bude vybrání daně spojené se značnými obtížemi, kdy důvodná obava však nemusí být ze strany správce daně nikterak prokázána. Důvodná obava je však neurčitý právní pojem a je tedy zřejmé, že se zde pohybujeme v hypotetické rovině. S tímto se však mohou pojit nenávratné důsledky, a to jak v obchodním, tak i v osobním životě, a to i v případech, kdy se následně tvrzené podezření vyvrátí, jelikož se tak děje zpravidla až po nastoupení nedozírných důsledků. Obrana ze strany daňového subjektu je dosti omezená a odvolání proti zajišťovacímu příkazu nemá odkladný účinek, k čemuž se budu věnovat podrobněji níže. Zakotvení institutu za výše uvedeným účelem nebylo zamýšleno špatně, o čemž svědčí i to, že zajišťovací příkaz je v našem právním řádu upraven již od roku

1927,³ kdy do roku 2016 neměla většina občanů ČR o jeho existenci a významu ani ponětí. Problematická je však neuvážená aplikace tohoto institutu, což bohužel, dle judikatury, není vzácností.

Vzhledem k výše uvedeným možným důsledkům musí být dle mého tento instrument nejzazší prostředek při výběru daní, jelikož je bezesporu nejmocnější “zbraní” správce daně, který tímto zasahuje do ústavně zaručeného práva každé osoby, do vlastnictví. Proto podle mého názoru nelze nesouhlasit s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, která uvádí, že vydání zajišťovacího příkazu má být prostředkem ultima ratio, a to např. takto *„pokud je přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba dát přednost této variantě před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu. U fungujícího podniku se měly finanční orgány více zabývat použitím jiných přiměřenějších prostředků“*⁴ a také následovně *„zajišťovací příkaz je sice rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru, nepředstavuje však standardní prostředek správy daní, ale velice silný a účinný instrument správce daně k prakticky okamžitému zajištění daně, který mimořádně závažným způsobem postihuje ekonomickou sféru daňového subjektu, závažně zasahuje do jeho majetkových práv a může pro něj být za určitých podmínek likvidační. Z tohoto důvodu je třeba jej vnímat vskutku jako prostředek ultima ratio a měl by být využíván obezřetně a uváženě jako mimořádný nástroj.“*⁵ V tomto rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil totožně jako Krajský soud v Ostravě v rozhodnutí ze dne, sp.zn. 22 Af 9/2017 k tomu, že není možné, aby Finanční správa zajistila úhradu daňové povinnosti jiným zajišťovacím institutem, a posléze na tutéž daňovou povinnost vydala zajišťovací příkaz, jelikož *„zajištění daní v podobě institutu ručení míří na rozdíl od zajišťovacího příkazu na nedoplatek, tedy daň stanovenou, splatnou a neuhrazenou v určené lhůtě.“*⁶ Je tedy z aktuální judikatury NSS zřejmé, že vydání zajišťovacího příkazu má být zcela výjimečnou situací, zejména v případech, ve kterých není efektivní postupovat jinak, a to především při výše zmiňovaných daňových podvodech. Dlužno podotknout, že se v procesu vydávání nesmí v žádném případě jednat o libovůli Finanční správy, která v odůvodnění zajišťovacího příkazu pouze uvede svou nikterak neprokázanou důvodnou obavu, že daňový subjekt v budoucnu stanovenou daň neuhradí, ale má být vydáván pouze s mimořádnou obezřetností, včetně bezvadného odůvodnění. Problematickým se však jeví to,

³ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2017. s. 34

⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. srpna 2018, sp.zn. 6 AfS 364/2017

⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2017, sp.zn. 4 AfS 140/2017

⁶ BAXA, Josef. *Daňový řád. Komentář - II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1052-1053 (§ 172 odst. 1)

že Finanční správě v tom nikdo nemůže s okamžitou platností zabránit, jelikož následné zrušení zajišťovacích příkazů soudem je “běh na dlouhou trať” a po několika letech není již pro daňový subjekt toto zrušení atraktivním řešením s dostačujícím zadostiučiněním. Ten je sice oprávněn následně žádat úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 DŘ a náhradu škody dle zákona č. 82/1998 Sb., zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ta se však nikdy nemůže vyrovnat zlikvidované prosperující společnosti.

K tomuto nutno dodat, že u zajišťovacích příkazů vydaných v letech 2017–2018 dosud u ministerstva financí nikdo s nárokem na náhradu škody neuspěl, kdy žádost dosud podalo dvanáct daňových subjektů, z nichž šest bylo zamítnuto a o zbylých šesti nebylo dosud rozhodnuto. Daňový subjekt má povinnost tvrzení a povinnost důkazní, kdy se žádnému z výše uvedených údajně nepodařilo prokázat vzniklá škoda v příčinné souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu, který byl shledán NSS nezákonným.⁷

⁷ *Pád daňového inkvizitora*. Reportéři ČT, ČT24, [online]. ceskatelevize.cz, 7. ledna 2018 [cit. 12. ledna 2019]. Dostupné na <https://www.ceskatelevize.cz/porady/1142743803-reporteri-ct/219452801240001/video/667236>

2. Řízení o vydání zajišťovacího příkazu

Zajišťovací příkaz je tzv. předstižným rozhodnutím, a proto v době vydání není nalézací řízení dosud skončeno. S tímto souvisí i omezenost námitek, které mohou daňové subjekty tvrdit, a také nízká úspěšnost opravných prostředků, jelikož řízení o zajištění daně vychází z řízení nalézacího, jež však stále probíhá. Aby nebyly námitky shledány jako nedůvodné měly by směřovat proti důvodům vydání zajišťovacího příkazu, nikoli proti skutečnostem, které jsou předmětem řízení nalézacího, jelikož podané odvolání směřuje proti zajišťovacímu příkazu, nikoli proti např. platebnímu výměru.⁸

2.1 Podmínky pro vydání

Nejvyšší správní soud se opětovně vyjádřil, v jakých situacích je správce daně oprávněn vydat zajišťovací příkaz, a to např. následovně *„pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů,“*⁹ což upřesnil takto: *„pokud bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“*. Současně však uvedl, že *„pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“*.¹⁰

Dlužno dodat, že tzv. *„silné důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně, jako jsou např. hrozba insolvence, zbavování se majetku, nebo významný útlum podnikání, nejsou jedinými důvody, na kterých lze stavět odůvodněnou obavu o budoucí dobytost daně. Naopak z povahy institutu zajišťovacího příkazu a konstantní judikatury plyne, že není možné stanovit taxativní výčet důvodů, které jsou sto jako jediné zajišťovací příkaz odůvodnit, přičemž to by nebylo ani účelné. Proto jsou správní praxí i judikaturou akceptovány i důvody jiné, které nadto mohou dosahovat i „pouze“ nižší intenzity.“*¹¹

⁸ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2017. s. 66

⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. ledna 2016, sp.zn. 4 Afs 22/2015

¹⁰ Tamtéž

¹¹ Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. července 2018, č.j. 32960/18/5100-41453-712140

Odůvodněná obava je klíčovou podmínkou pro vydání a vyvolává nejspíš největší rozruch, jelikož je to pouhá hypotetická úvaha správního orgánu o nedobytnosti daně v době její vymahatelnosti, nebo o značných obtížích při vymáhání, tudíž skutkový stav není při vydání zajišťovacího příkazu zcela jasně prokázán. Naplnění podmínky odůvodněné obavy již NSS objasnil v mnoha svých rozhodnutích, např. je již jasně daná povinnost správce daně zkoumat ji individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu.¹² K povaze náležitostí se NSS vyjádřil opakovaně, kdy *„existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku, nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu dan v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu.“*¹³

Správce daně musí v odůvodnění tedy uvést konkrétní důvody, které zakládají jeho důvodnou obavu, jež ho vedla k vydání zajišťovacího příkazu, jelikož soud bude vycházet zejména z obsahu odůvodnění. Pokud by existence důvodné obavy nebyla odůvodněna v zajišťovacím příkazu dostatečně, je pravděpodobné jeho zrušení v odvolacím řízení či při přezkumu soudem pro jeho nezákonnost.¹⁴ V případě, že se správce daně domnívá, že vybrání daně bude spojeno se značnými obtížemi, musí je specifikovat v odůvodnění, kdy tyto musí být ve vyšší míře, což znamená, že běžné prostředky by nemusely správci dani k řádnému vybrání daně dostačovat a vybrání daně by tak mohlo být i zmařeno.¹⁵

Přesně vymezené důvody pro vydání zajišťovacího příkazu nejsou v zákoně z logiky věci upraveny, avšak v metodice GFŘ ze dne 16. 11. 2011 lze nalézt demonstrativní výčet situací, které mohou dle autora zakládat odůvodněnou obavu o budoucí dobytnosti daně a mohou být základem pro rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu. Příkladem může být obchodování s rizikovými komoditami, či náhlý pokles obrátu oproti předchozím zdaňovacím

¹² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2014, sp.zn. 1 As 27/2014

¹³ Tamtéž

¹⁴ VONDRÁKOVÁ, Michala. *Zajišťovací příkazy*. Daně a finance, 2/2018. s. 11

¹⁵ BAXA, Josef. KANIOVÁ, Lenka. *Daňový řád. Komentář – II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1018 (§ 168 odst. 1)

obdobím¹⁶, což samo o sobě nepůsobí ani tak absurdně, avšak je potřeba si uvědomit, že zaměstnanci Finanční správy nemají ve valné většině právní vzdělání a je pro ně mnohdy dostačující naplnění tabulkových kritérií bez komplexní analýzy.

Při rozhodování o vydání a stanovení výše zajištěné částky správce daně uplatňuje správní uvážení, kdy odůvodnění existence důvodné obavy, či výše zajištěné částky je založeno na jeho domněnkách, proto je důležité, aby správce daně vždy postupoval v souladu se zásadami správy daní zakotvené v daňovém řádu. Při vydávání je vzhledem k uplatnění správního uvážení a vzhledem k povaze zajišťovacího příkazu stěžejní zásada přiměřenosti definovaná v § 5 odst. 3 DŘ. Správce daně je tedy povinen použít prostředky správy daní, které *„daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě stále umožňují dosáhnout cíle správy daní. Lze jej tedy použít, např. je-li to nezbytné pro zabránění daňovým únikům, nikoli v případech, kdy lze úhradu daně zajistit jiným vhodným způsobem, např. zástavním právem, bankovní zárukou, či ručením.“*¹⁷ Dále má správce daně u daňového subjektu zohledňovat *„jak dosavadní daňovou kázeň, tak jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření, jeho postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.“*¹⁸ Rovněž má správce daně přihlídnout k daňové minulosti subjektu a k jeho přístupu v rámci daňové kontroly, a to jak k daňové kontrole přistupuje a zda se správcem daně spolupracuje.¹⁹ V případě, že subjekt dlouhodobě vytváří zisk, tak přichází v úvahu i posečkání daně, placení ve splátkách či za pomoci úvěru.²⁰

Zmíněná metodika uvádí další podmínku týkající se majetku daňového subjektu, která uvádí, že k *„vydání zajišťovacího příkazu je vhodné přistoupit pouze v případě, že daňový subjekt má majetek, ke kterému lze zřídit zástavní právo, popř. který lze postihnout exekucí a současně lze předpokládat, že se tento majetek v budoucnu podaří zpeněžit, a že finanční efekt nebude ve vztahu k výši nedoplatku zcela zanedbatelný.“*²¹

Souhlasím s rozhodnutím OFŘ, kterým zrušil vydané zajišťovací příkazy, což se děje velmi sporadicky, jelikož se takto děje povětšinou až před soudy, kdy v rozhodnutí shledal, že zajišťovací příkazy vydané v době insolvenčního řízení jsou nezákonné, což vyplývá již z povahy tohoto řízení a rovněž je vyloučeno nařízení daňové (i jakékoliv jiné) exekuce, jelikož

¹⁶ Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů ze dne 16.11.2011, č.j. 7342/11-2310

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2017, sp.zn. 4 Afs 140/2017

¹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. září 2018, sp.zn. 5 Afs 321/2017

¹⁹ Tamtéž

²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2017, sp.zn. 10 Afs 33/2017

²¹ Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů ze dne 16.11.2011, č.j. 7342/11-2310

by správce daně byl neprávem upřednostněn před přihlášenými věřiteli a ostatní věřitelé by tak byli na svých právech zkráceni.²²

Obsahem zajišťovacího příkazu musí být dále obecné náležitosti rozhodnutí dle § 102 odst. 1 DŘ a odůvodnění dle § 102 odst. 2. DŘ. Součástí rozhodnutí je tedy i výrok, ve kterém musí být určena zajišťovaná částka. V případě, že půjde o daň nesplatnou, tedy již stanovenou, bude výše jistiny s výší daně ve většině případů totožná. Avšak pokud bude zajišťována daň dosud nestanovená, musí zajišťovanou částku správce daně vyčíslit, kdy v odůvodnění musí být jasně vysvětleno, jak ke konkrétní výši jistiny došel a proč. Obecně tedy musí výrok obsahovat označení daňové povinnosti, stanovenou nebo předpokládanou výši daně, výši zajišťované částky, lhůtu pro zajištění, způsob a dobu zajištění.²³

2.2 Postup správce daně

Aby bylo správcům daně vzhledem k poměrně stručné úpravě tohoto institutu jasné, jak postupovat při aplikaci tohoto institutu, vydalo GFŘ metodické pokyny, které instruuji správce daně jak a kdy postupovat při vydávání zajišťovacích příkazů.

Primárním krokem je podnět k vydání zajišťovacího příkazu, který je ve valné většině případů podáván útvarem řízení rizik, neboť tento má přístup k veškerým účetním dokladům a má tedy přehled o ekonomické činnosti a situaci daňového subjektu. V případě, že tento útvar při tzv. analyticko-vyhledávací činnosti vyhodnotí existenci rizika, pro které je možné vydat zajišťovací příkaz, je povinen tuto informaci sdělit odborným garantům z Oddělení nepřímých daní FÚ nebo Oddělení metodiky nepřímých daní SFÚ, kteří toto prověří a posoudí, zda je důvod zajišťovací příkaz vydat. Konečné rozhodnutí stojí na odborném garantovi tohoto oddělení. Pro případ nesouladu názorů na vydání mezi útvarem rizik a odborným garantem rozhodne o konečném verdiktu ředitel FÚ či SFÚ.²⁴ Vydaný příkaz rovněž podepisuje a je za něj i odpovědný.²⁵ Ve složitých případech je možnost porady s pracovní skupinou k zajišťovacím příkazům, která byla zřízena v roce 2015 a jejímž úkolem je monitorování judikatury soudů a spolupráce s FÚ při vydávání v metodické rovině.

²² Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. července 2018, č.j. 32960/18/5100-41453-712140

²³ BAXA, Josef. KANIOVÁ, Lenka. *Daňový řád. Komentář – II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1018-1019 (§ 167)

²⁴ Metodický pokyn – Organizační zabezpečení postupu při zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty ze dne 28.7.2015, č.j. 28546/15/7100-40124-709095

²⁵ JANEČEK, Martin. *Babiš mě v kauze FAU neukoloval, pochybili jsme v šesti případech, přiznal šéf Finanční správy* [online]. dvtv.cz, 27. září 2017 [cit. 8. ledna 2019]. Dostupné na <https://video.aktualne.cz/dvtv/babis-me-v-kauze-fau-neukoloval-pochybili-jsem-v-esti-pripa/r~fbc31156a37911e79603002590604f2e/>

Z výše uvedeného vyplývá, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu neprobíhá dokazování, je tedy “dostačující“, aby správce daně v samotném odůvodnění argumentoval, z čeho vyvěrá jeho důvodná obava, že nesplatná nebo dosud nestanovená daň v době její vymahatelnosti bude nedobytná, nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, a jak stanovil výši zajištěné daně. Bohužel, lze se setkat i s odůvodněním připomínajícím spíše argumentační agonii, jako např. *předmětem podnikání subjektu je „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1-3 živnostenského zákona“, což jsou podle správce daně znaky podvodného jednání daňových subjektů, které se věnují obchodování s určitým druhem komodity.*“²⁶

Na výše uvedený proces se nezřídka Finanční správa a GFŘ odvolává jako na brzdu před zneužitelností a důkaz nezávislosti při vydávání zajišťovacích příkazů, avšak naskytá se otázka, zda tomu tak opravdu je, když všechny tzv. kontrolní články jsou v rámci Finanční správy. Otázkou tedy zůstává, zda tento postup zajistí nezávislé nahlížení na věc i rozhodnutí o ní a zda by nebylo možné toto zaručit lépe.

Pokud daň nebyla dosud stanovena a nehrozí nebezpečí z prodlení, je správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt ke sdělení údajů potřebných ke stanovení výše daně, avšak nečinnost daňového subjektu není nikterak sankcionována, nicméně svou nečinností by daňový subjekt byl „sám proti sobě“. Správce daně však může výši daně stanovit pomocí vlastních pomůcek.²⁷ V odůvodnění pak musí být uvedeno, jaké pomůcky správce daně užil a jak pomocí nich došel k právě takové výši zajištěné daně.²⁸

Správce daně musí rovněž před vydáním zajišťovacího příkazu rozhodnout, zda hrozí v konkrétním případě nebezpečí z prodlení, v takovém případě musí uvést v odůvodnění opodstatňující relevantní skutečnosti. Pro zajišťovací příkaz vydaný dle § 167 DŘ je lhůta pro složení jistoty tři pracovní dny, pokud nehrozí nebezpečí z prodlení. V opačném případě je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu, tj. doručením, kdy je daňový subjekt povinen jistotu uhradit okamžitě.²⁹ Avšak ve většině případů následuje bezodkladně exekuční příkaz a není zde tedy prostor pro uhrazení. Nesouhlasím, stejně jako

²⁶ NÁPLAVOVÁ ČECHOVÁ, Jana. *K důvodům pro zajištění daně zajišťovacím příkazem* [online]. epravo.cz, 2. října 2014 [cit. 8. ledna 2019]. Dostupné na <https://www.epravo.cz/top/clanky/k-duvodum-pro-zajisteni-dane-zajistovacim-prikazem-95558.html>

²⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 167

²⁸ BAXA, Josef. KANIOVÁ, Lenka. *Daňový řád. Komentář – II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1018-1019 (§ 167)

²⁹ Tamtéž

Balcar, že lhůtu pro složení jistoty lze stanovit kratší, jelikož se jedná o lhůtu zákonnou a správce daně není tedy oprávněn ji nikterak zkracovat.³⁰

Vykonatelnost je odlišně upravena ZDPH v ustanovení §103, které je k výše uvedenému speciální a pro případ zajištění DPH je tedy v případě nebezpečí z prodlení zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný již jeho vydáním. V praxi to znamená, že po doručení je daňový subjekt zcela bezmocný, jelikož současně nebo bezodkladně poté vydá správce daně exekuční příkaz a zamezí tak subjektu disponovat s finančními prostředky, tudíž je pro něj nemožné jistotu uhradit. Smyslem ustanovení je zajištění daně „*v případech, kdy součástí distribučních řetězců jsou „nastrčené“ subjekty, které plní úlohu osob uskutečňujících zdanitelná plnění, z nichž nepřiznávají daň (zatímco další subjekt v distribučním řetězci si uplatní nárok na odpočet daně), přičemž tyto nastrčené subjekty nekomunikují s finančními úřady.*“³¹ Správce daně se rovněž dle předmětného ustanovení musí pokusit vyrozumět subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam, ale jak říká Brandejs, v případě neúspěchu to na vykonatelnosti nic nemění, správce je pouze povinen se o kontaktování pokusit.³²

Daňový subjekt musí ve lhůtě uvedené v zajišťovacím příkazu složit jistotu na svůj osobní depozitní účet, ze kterého se prostředky po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu převedou na jeho osobní daňový účet.³³ Pokud by stanovená daň byla nižší než složená jistota, je správce daně povinen přeplatek do 15 dnů daňovému subjektu vrátit, i bez žádosti. V opačném případě má daňový subjekt právo na úrok z prodlení. Dle mého názoru by měl subjekt mít nárok žádat i úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 DŘ, jelikož správce daně zajistil peněžní prostředky a majetek ve vyšší hodnotě, než na kterou měl nárok. Chápu, že správce daně není z objektivních důvodů schopen částku určit s naprostou přesností, a to vzhledem k době vydání zajišťovacího příkazu, avšak na druhou stranu není dle mého spravedlivé, aby tato skutečnost byla přičítána daňovému subjektu.

Může však nastat i opačná situace, ač mám za to, že to není časté, a to, že stanovená daň bude převyšovat zajištěnou částku, což pro daňový subjekt je poněkud nešťastná situace, jelikož daň se stane splatnou ke dni stanovení, tj. ke dni vydání dodatečného platebního výměru. To znamená, že jakmile je subjektu doručen, je splatný zpětně ke dni stanovení, tudíž se subjekt

³⁰ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2017. s. 48

³¹ BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář - 7. vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017, s. 1118 str. 967-968 (§ 103)

³² Tamtéž

³³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 150 odst. 4

dostává opět do prodlení, kdy mu vznikne opět nedoplatek na dani a ten může být taktéž exekučně vymáhán.

Vykonatelný zajišťovací příkaz je dle § 176 odst. 1 písm. c) DŘ exekučním titulem. Pokud tedy daňový subjekt nesloží jistinu ve stanovené lhůtě, vznikne mu nedoplatek na dani, pro který správce daně může přistoupit k daňové exekuci a vymoci tak zajišťovanou daň některým ze způsobů, které daňový řád upravuje. Problémové jsou však zajišťovací příkazy, které jsou vykonatelné již vydáním či oznámením, kdy daňový subjekt není objektivně schopen uhradit jistinu včas, když záhy, jak jsem již zmiňovala, započne exekuce.

Po dobu účinnosti zajišťovacího příkazu je správce daně povinen sledovat, zda důvody pro zajištění trvají. V opačném případě je povinen zajišťovací příkaz zrušit. Pokud správce daně dojde při průběžné kontrole podmínek k závěru, že skutečnosti, pro které byl zajišťovací příkaz vydán, nepominuly, ale odůvodňují snížení výše zajištěné daně, je povinen rozhodnout o změně výše zajištění. Správce daně však není oprávněn zajištěnou částku po vydání zajišťovacího příkazu nikterak zvyšovat. Účinnost zajišťovacího příkazu u daně, která nebyla v době vydání stanovena, zaniká ke dni jejího stanovení, kdy se rovněž daň stává splatnou. Dlužno dodat, že rozhodnutí o stanovení daně však musí být pravomocné.³⁴ U zajišťovacího příkazu vydaného pro daň dosud nesplacnou zaniká účinnost dnem její splatnosti. Zajištěná částka se po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu převede na osobní daňový účet daňového subjektu. V případě, že se daň stane splatnou dříve, než bude vymožena částka, na kterou zní zajišťovací příkaz, rozhodne správce daně o změně exekučního titulu tak, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu a veškeré účinky předchozího exekučního řízení zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem. Zároveň s rozhodnutím o změně exekučního titulu správce daně sdělí výši nedoplatku, který bude dále exekučně vymáhán. Tímto okamžikem se z exekuce zajišťovací stává exekucí uhrazovací. Pokud by nastala opačná situace, tj. že zajištěná daň by převyšovala daň stanovenou je správce daně povinen vrátit tento přeplatek, pokud by vznikl vzhledem k hotovým výdajům a případnému nedoplatku daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, do 15 dnů daňovému subjektu i bez návrhu. Po marném uplynutí této lhůty má daňový subjekt nárok i na úroky z prodlení.³⁵ Interní předpisy správce daně však neupravují procesní podmínky této průběžné kontroly splnění podmínek po dobu účinnosti zajišťovacího příkazu, což je z mého pohledu škoda, jelikož by se mohly metodikou nastavit jasnější pravidla. Ztotožňuji se s názorem VOP, že podmínky pro přezkum podmínek pro zajištění daně je třeba vymezit jasně

³⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. března 2018, sp.zn. 6 Afs 399/2017

³⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 168 - § 170

a postup správce daně by měl být transparentní, přičemž „zvýšení transparentnosti přezkumu je v konečném důsledku v zájmu jak daňových subjektů, tak finanční správy. Daňové subjekty si budou moci ověřit, že zákonná povinnost správce daně je naplňována, a finanční správa nebude muset do budoucna čelit nařčením, že své zákonné povinnosti neplní.“³⁶

Pokud daňový subjekt neuhradí jistotu stanovenou zajišťovacím příkazem, má správce daně možnost zřídit zástavní právo k zajištění částky, na kterou zní zajišťovací příkaz.³⁷ Zástavní právo vzniká dnem, kdy je pohledávka exekučně vymahatelná. Zástavní právo tedy nemůže být zřízeno u dosud nestanovené daně. V této fázi řízení rovněž nelze aplikovat institut posečkání úhrady daně, neboť zatím nebyla daň správcem daně stanovena.³⁸ Pokud zajišťovací příkaz pozbyl účinnosti z důvodu stanovení daně či její splatnosti, tak zástavní právo stále trvá v tomto rozsahu. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva podléhá soudnímu přezkumu dle soudního řádu správního³⁹.

Vzhledem k aktuální judikatuře, která se v mnoha případech postavila k postupu správce daně, odůvodnění a k nadměrnému užívání zajišťovacích příkazů negativně vydalo GFŘ dne 31. 10. 2017 metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, č.j. 87133/17/7700-30133-711377 navazující na předešlý metodický pokyn, a to Metodický pokyn – Organizační zabezpečení postupu při zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty ze dne 28.7.2015, č.j. 28546/15/7100-40124-709095, aby docházelo k zajišťování DPH ve světle judikatury českých soudů, resp. NSS, a aby byl sjednocen postup správců daně, kdy jsou upřesněny podmínky vydání, minimální náležitosti rozhodnutí a odůvodnění, odpovědnost a spolupráce správce daně a postup po vydání. Tato metodika se tedy vztahuje pouze pro zajištění DPH, což je však logické, jelikož tato daň je zajišťována správcem daně nejčastěji. Tehdejší generální ředitel finanční správy Martin Janeček se k této metodice vyjádřil následovně „*finanční správa bude k zajištění úhrady částky stanovené v zajišťovacím příkaze namísto exekuce využívat v maximální možné míře alternativní prostředky. Uvědomujeme si, že daňová exekuce představuje závažný zásah do sféry daňového subjektu a jeho podnikatelské činnosti, proto budeme v odůvodněných případech po vydání zajišťovacího příkazu využívat mírnější a méně invazivní nástroje k zajištění úhrady částky stanovené v zajišťovacím příkaze... To znamená, že před (i po)*

³⁶ ŠABATOVÁ, Anna. Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky ze dne 7. prosince 2017, sp.zn. 4452/2017/VOP/RM

³⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 168 odst. 6

³⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. srpna 2018, sp.zn. 6 Afs 364/2017

³⁹ BAXA, Josef. KANIOVÁ, Lenka. *Daňový řád. Komentář – II. díl.* 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1025-1026 (§ 168)

zahájením daňové exekuce Finanční správa daňovému subjektu v rámci dialogu osvětlí jiné zákonné možnosti zajištění úhrady, a to například zřízení zástavního práva k jeho majetku nebo třetí osoby, ručení třetí osoby, případně finanční záruky tak, aby nedocházelo k nežádoucímu utlumení jeho podnikatelské činnosti. S ohledem na případnou aktivitu daného subjektu při řešení vzniklé situace po vydání zajišťovacího příkazu nebude správce daně během vzájemné komunikace standardně činit další úkony v rámci daňové exekuce. Obecně tak Finanční správa bude klást větší důraz na intenzivnější komunikaci s daňovým subjektem, která však musí být oboustranná.“⁴⁰ Vydáním této metodiky byly tedy zpřísněny podmínky užití tohoto instrumentu při zajištění DPH, což však vyplývá již z judikatury, kterou se při vypracování autor inspiroval, a kterou však řadoví pracovníci FÚ dostatečně nesledují.

⁴⁰ PETLACHOVÁ, Petra. *Finanční správa zkvalitňuje současnou praxi vydávání zajišťovacích příkazů* [online]. financnisprava.cz, 31. října 2017 [cit. 14. ledna 2019]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/financni-sprava-zkvalitnuje-soucasnou-pr-8835>

3. Opravné a dozorčí prostředky

Právní obrana daňového subjektu je proti vydanému zajišťovacímu příkazu dosti omezená, jelikož přípustné je pouze odvolání a soudní přezkum. Obnova řízení je vyloučena ustanovením § 168 odst. 2 DŘ. Souhlasím s Lichnovským, že právní úprava je velmi chaotická a na první pohled se jeví jako jediná dostupná obrana odvolání, avšak je mlčky rovněž připuštěno přezkumné řízení.⁴¹

Přezkumné řízení je na rozdíl od ostatních uvedených prostředků prostředkem dozorčím. K přezkoumání může dojít jak ex offo, tak na podnět podaný jiným správcem daně nebo osobou zúčastněnou na správě daní, a to u správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Nelze však přezkoumat rozhodnutí, které bylo již přezkoumáno soudně nebo rozhodnutí vydané v přezkumném řízení. Lhůtou pro přezkoumání u zajišťovacího příkazu, kdy nebyla dosud daň stanovena, je lhůta pro stanovení daně. V případě, že daň stanovena byla, ale není dosud splatná, lze přezkoumání rozhodnutí nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. Přezkumné řízení provádí správce daně rozhodující ve věci v poslední stupni. Přezkoumání má ve většině případů odkladný účinek, avšak u zajištění daní je zákonem vyloučen. Správce daně může přezkoumávané rozhodnutí zrušit, změnit, či řízení zastaví.⁴² JUDr. Balcar se nedomnívá, že by správce daně přezkum využíval.⁴³ Já se domnívám, že ani ze strany daňového subjektu nebude tento prostředek využíván hojně už z logické úvahy, kdy je pro daňový subjekt příznivější variantou podat odvolání, když ani jeden z těchto prostředků nemá odkladný účinek, přičemž proti rozhodnutí odvolacího orgánu se popř. může daňový subjekt dále bránit v rámci správního soudnictví. Rovněž není přezkumné řízení atraktivní variantou z toho důvodu, že o podnětu rozhoduje správce daně, který zajišťovací příkaz vydal. O to je snížena pravděpodobnost rozhodnutí ve prospěch daňového subjektu.

3.1 Odvolání

Proti zajišťovacímu příkazu lze podat do 30 dnů ode dne doručení odvolání adresované správci daně, který rozhodnutí vydal, to však nemá odkladný účinek.⁴⁴ Rozhodnutí o odvolání musí být vydáno do třiceti dnů od doručení správnímu orgánu, v opačném případě se stává

⁴¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016, s. 615-616 (§168 DŘ).

⁴² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 121 an.

⁴³ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2017, s. 61

⁴⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 109 odst. 4, 5

zajišťovací příkaz neúčinným⁴⁵ a řízení o zajištění daně se zastaví dle §106 odst. 1 písm. e).⁴⁶ Nepřípustným bude shledáno odvolání, které směřuje pouze proti odůvodnění rozhodnutí.⁴⁷ Pro zachování lhůty pro podání odvolání je nutné, aby bylo podáno věcně a místně příslušnému správci daně, tj. u toho, který napadené rozhodnutí vydal, jelikož ustanovení § 168 odst. 1 DŘ vylučuje užití § 35 odst. 2, který zachovává lhůtu pro případ včasného podání u nadřízeného správce daně nebo u jiného věcně příslušného správce daně. Souhlasím s Lichnovským, že zákonodárce nemínil tímto omezit daňový subjekt, aby odvolání mohlo být podáno pouze u správce daně, který zajišťovací příkaz vydal, ale jde o počátek běhu třiceti denní lhůty pro vydání rozhodnutí. Je tedy možné, aby daňový subjekt opravný prostředek u nadřízeného či jiného věcně příslušného správce daně podal, avšak podání musí orgán stihnout postoupit věcně a místně příslušnému správci daně do 30 dnů, kdy se z rukou daňového subjektu dostává zachování lhůty do rukou správního orgánu, což není žádoucí. Lhůta pro vydání rozhodnutí počíná běžet až v okamžiku, kdy je postoupeno věcně a místně příslušnému správci daně, jelikož zmíněná lhůta je vskutku krátká a není možné ji ještě více omezovat, což bylo pravděpodobně i záměrem této formulace.⁴⁸

Finanční správa si údajně tuto relativně krátkou 30denní lhůtu prodlužuje pomocí ustanovení § 34 DŘ, kdy vydá rozhodnutí, kterým vyzve daňový subjekt k součinnosti, a běh lhůty se od tohoto dne staví do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti. Správce daně může daňový subjekt kupříkladu vyzvat k doplnění odvolání a v případě, že nebude dodržena lhůta, bude odvolací řízení správcem daně zastaveno.⁴⁹ Což naznačuje i Lichnovský s Kaniovou ve svém komentáři k daňovému řádu.⁵⁰

Problémovým aspektem však vnímám to, že daňové řízení tvoří jeden celek, tudíž odvolací orgán mnohdy odůvodnění zajišťovacího příkazu doplňuje, aby zhojil vady, kterými trpí, místo toho, aby jej zrušil. Správce daně má v odůvodnění uvést konkrétní důvody, které jej vedly k vydání zajišťovacího příkazu, kdy je toto efektivní jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt. S řádně odůvodněným zajišťovacím příkazem je nižší pravděpodobnost jeho zrušení, přičemž daňový subjekt má dostatek informací, které může rozporovat v podaném odvolání. Nadto je tahle koncepce devolutivního účinku v rozporu s dvojinstančností, kdy by

⁴⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 168 odst. 1

⁴⁶ BAXA, Josef. KANIOVÁ, Lenka. *Daňový řád. Komentář – II. díl.* 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1023 (§ 168 odst. 1)

⁴⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 109 odst. 1

⁴⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. *Daňový řád: komentář.* 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016, s. 615 (§168 DŘ).

⁴⁹ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu.* 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2017, s. 62

⁵⁰ BAXA, Josef. KANIOVÁ, Lenka. *Daňový řád. Komentář – II. díl.* 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1020-1021 (§ 168)

OFŘ mělo takové zajišťovací příkazy rušit pro jejich nepřezkoumatelnost.⁵¹ Z tohoto dle mého pramení i nízká úspěšnost daňových subjektů v odvolacích řízeních, přičemž i omezenost námitek zmíněná v předchozí kapitole tomu moc nepomáhá.

Proti rozhodnutí o odvolání může daňový subjekt podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 SŘS, a to do 2 měsíců od oznámení, tj. většinou od doručení.⁵² Tuto může přímo podat i proti vydanému exekučnímu příkazu. K rozhodnutí o žalobě je věcně příslušným soudem místně příslušný krajský soud.⁵³ V průběhu tohoto soudního řízení budou správci daní známy všechny námitky daňového subjektu, má tedy v případě pochyby o svém postupu při správě daní možnost uspokojit navrhovatele v souladu s § 124 DŘ. V případě, že rozhodnutí o odvolání bude zrušeno soudem, v rámci soudního přezkumu nelze vydat nové rozhodnutí o odvolání a zajišťovací příkaz se stává neúčinným.⁵⁴ K tomuto se vyjádřil NSS ve svém průlomovém rozhodnutí, tak že *„lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonsumována, a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, takže úvahy o jejím stavění (či přetržení) podobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné.“*⁵⁵ *„Není totiž možné akceptovat, aby správce daně měl po (minimálně) několika měsících soudního přezkumu možnost např. doplnit dalšími údaji původně nepřezkoumatelné rozhodnutí, a tím je (zpětně) konvalidovat. Takový výklad by umožnil daňové správě paušální vydávání rychlých zajišťovacích příkazů třeba i zcela bez odůvodnění, které by pouze stačilo v odvolacím řízení včas potvrdit. Takto by bylo dosaženo vždy a za všech skutkových okolností např. zajištění majetku každého daňového subjektu, kterému ještě ani nebyla stanovena daň, a to minimálně do doby jejího stanovení, avšak bez jakékoli reálné šance dosáhnout v co nejkratší době zrušení či omezení zajištění, bylo-li nezákonné.“*⁵⁶ Dále rovněž uvedl, že soud *„zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání, tak i zajišťovací příkaz samotný. Správce daně může v případě zrušení zajišťovacího příkazu správním soudem a následného podání kasační stížnosti požádat o přiznání odkladného účinku, jinak je však povinen zajištěné prostředky neprodleně uvolnit.“*⁵⁷

⁵¹ TARANDA, Petr. *Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu správce daně v proměnách času*. Právní rozhledy, 23-24/2014, s. 813.

⁵² Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, § 72 odst. 1

⁵³ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, § 7 odst. 1

⁵⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016, s. 616 (§168 DŘ).

⁵⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2016, sp.zn. 2 Afs 239/2015

⁵⁶ Tamtéž

⁵⁷ Tamtéž

3.2 Soudní přezkum

Před rokem 2009 byl u zajišťovacího příkazu soudní přezkum vyloučen z povahy věci, jelikož se mělo za to, že se jedná o rozhodnutí předběžné povahy, kdy se k tomuto postavil stejně jak NSS, tak i ÚS. V roce 2009 však rozšířený senát NSS rozhodl, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím předběžné povahy a tedy soudnímu přezkumu podléhá, a to proto, že je citelným zásahem do majetkové sféry daňového subjektu a je tedy potřebné, aby soudnímu přezkumu podléhal.⁵⁸ Od této doby se začala tvořit, dnes už bohatá, judikatura, která objasnila neurčité právní pojmy jako odůvodněnou obavu a dále nastavila jasné mantinely Finanční správě k vydávání zajišťovacích příkazů. Největším přínosem bylo a stále je zcela jistě to, že správce daně má nad sebou „hlídacího psa“ a jak uvádí výstižně Balcar *„působí jednak aktivně svou pravomocí rušit rozhodnutí správních orgánů, ale i preventivně, neboť správce daně je, vědom si možnosti soudního přezkumu, nucen svá rozhodnutí řádně odůvodňovat.“*⁵⁹

Je jasné, že možnost soudního přezkumu je pokrokem k lepšímu, avšak je nutné zdůraznit, že pro daňový subjekt existuje v tomto kontextu i stinná stránka. Právní úprava totiž umožňuje exekvovat jeho majetek již vykonatelností zajišťovacího příkazu, tudíž v době rozhodování o zákonnosti rozhodnutí před OFŘ a následně před soudem, popř. u NSS, může být již subjekt nenávratně poškozen či ekonomicky zlikvidován. Je pravdou, že subjekt (ale i správce daně) může podat návrh na vydání předběžného opatření ve smyslu § 38 SŘS, avšak může jej podat pouze současně s návrhem na zahájení řízení, což je jistý deficit oproti OSŘ či TRŘ. Vzhledem k tomu, že podání žaloby je podmíněno vyčerpáním opravných prostředků a k rychlosti daňové exekuce, která mnohdy započne dříve, než je rozhodnuto o odvolání, bylo by vhodné, aby jej subjekt mohl podat dříve.

Jako problémový aspekt se jeví rovněž, jak zmínil soudce NSS Šimka, opožděnost reakcí správců daně na judikaturu soudů a NSS, a to v řádu měsíců, kdy opětovně postupují dle předloh a mustrů, a to i přesto, že NSS shledal takový postup nezákonným.⁶⁰

Daňovému subjektu není umožněno nahlížet do kompletního daňového spisu, jelikož jeho vyhledávací část je povětšinou utajena, což je legitimním požadavkem stále probíhajícího řízení a rovněž vyhledávací činnosti. Soud v rámci přezkumu tedy doplňuje procesní aktivitu žalobce, a proto se seznámí s úplným obsahem daňového spisu za něj, a to z hlediska jeho

⁵⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, sp.zn. 9 Afs 13/2008

⁵⁹ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2017. s. 64

⁶⁰ *Více než soud*. Reportéři ČT, ČT24, [online]. ceskatelevize.cz, 19. června 2017 [cit. 13. ledna 2019]. Dostupné na <https://www.ceskatelevize.cz/porady/1142743803-reporteri-ct/217452801240020/>

relevance ve vztahu k odůvodnění, aby mohl kvalifikovaně rozhodnout.⁶¹ Pokud by však správce daně vycházel při stanovení budoucí výše daně z údajů uvedených ve vyhledávací části spisu, je daňový subjekt oprávněn nahlížet i do této části.⁶²

Na soud se může obrátit mimo daňový subjekt i správce daně, kdy žalobu proti rozhodnutí OFŘ může podat pouze daňový subjekt, avšak kasační stížnost je oprávněn podat i správce daně. Dle informací, které mi byly na mou žádost poskytnuty NSS, bylo v roce 2017 podáno 25 kasačních stížností, z toho 17 podal daňový subjekt a 8 správce daně. V roce 2018 bylo kasačních stížností podáno 13, z čehož 8 bylo podáno daňovým subjektem a 5 správcem daně.

Dle mého Rambousek dobře vystihl, zejména s poukazem na zásadu hospodárnosti zakotvenou v § 7 odst. 2 DŘ, že podání kasačních stížností správcem daně je „*mrhání prostředky státu, když se státní úředník nechce smířit s prohrou. Nejprve nerespektuje rozsudek krajského soudu, a když mu opakovaný soud znemožní další ignorování, soudí se dál, ačkoli judikatura je jasná.*“⁶³ Samozřejmě v případech, které nejsou judikaturou přesně vymezeny, těch je však dnes již sporadicky málo, má mít správce daně právo podat kasační stížnost, když krajský soud zajišťovací příkaz zruší, zejména za účelem tvoření další judikatury, ale v opačném případě by měl respektovat závěr první soudní instance a řídit se jí. Jak zmínil soudce NSS Šimka v pořadu Reportéři ČT, každý může mít vlastní názor, ale pokud je rozhodnutí soudu pravomocné, musí se jím řídit. V těchto opakovaných případech by Finanční správa měla uznat svou chybu a příště se jí vyvarovat.

K tomuto je dle mého vhodné poukázat na nedávný rozsudek Městského soudu, kterým na konci roku 2018 byly zrušeny zajišťovací příkazy Specializovaného finančního úřadu ze dne 30. října 2015 v hodnotě 371 milionů korun, které byly uvaleny na jeden subjekt. SFÚ tvrdil, že daňový subjekt byl vědomě účasten na daňovém podvodu, avšak dostatečně toto tvrzení neprokázal, jelikož nebyla zjevná existence řetězce ani to, že by se plnění fakticky neuskutečnilo. K nedobytnosti či nevymahatelnosti budoucí daně SFÚ uvedl řadu důvodů, avšak ty dle NSS nebyly dostatečné k vydání zajišťovacích příkazů, a to ani s přihlédnutím k tomu, že postačují slabší důvody, pokud jsou důvody k budoucímu doměření daně silné.⁶⁴ SFÚ nepodalo proti rozsudku kasační stížnost ani přesto, že úroky z neoprávněného jednání

⁶¹ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. září 2015, čj. 62 Af 75/2014-230

⁶² BAXA, Josef. KANIOVÁ, Lenka. *Daňový řád. Komentář – II. díl.* 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1020-1021 (§ 167)

⁶³ *Berní správa má na zajišťovací příkaz jen jeden pokus, rozhodl Nejvyšší správní soud.* Právní rádce, [online]. pravnicradce.cz, 23. dubna 2018 [cit. 18. ledna 2019]. Dostupné na <https://pravnicradce.ihned.cz/c1-66118370-berni-sprava-ma-na-zajistovaci-prikaz-jen-jeden-pokus-rozhodl-nejvyssi-spravni-soud>

⁶⁴ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14.12.2018, sp.zn. 9 Af 22/2016

správce daně budou v řádech stamilionů korun, což může znamenat i to, že Finanční správa ČR si začíná uvědomovat své excesy z minulých let a nebude se na NSS obracet v případech, které jsou zřejmé již z odůvodnění rozsudků krajských soudů.

4. Problematika zajišťovacích příkazů

S vykonatelností zajišťovacích příkazů se pojí mnoho negativních důsledků, avšak s jejich vyloučením by tento institut ztratil v daňovém řádu svůj význam. Je patrné, že takový institut má v právním řádu své místo opodstatněně, a je důležité, aby existoval především dnes, kdy je možné převést své peněžní prostředky v pár sekundách prostřednictvím internetového bankovníctví. Avšak je otázkou, zda by některé negativní dopady nebylo možné eliminovat, zejména v případech, kdy není zcela jasně správcem daně prokázáno, že se daňový subjekt dopustil podvodného jednání a že je zajišťovací příkaz vydán oprávněně. Je zcela jasné, že nelze po správcích daně požadovat, aby měli zcela zmapovanou situaci vzhledem k době vydání zajišťovacího příkazu. To však neznamená, že správce daně může před vydáním zajišťovacího příkazu rezignovat na zajištění nezbytných podkladů, prostřednictvím kterých bude možné detailně rekonstruovat konkrétní průběh případu. Rozsah doposud opatřených důkazů má přímý vliv na určení míry přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu v určité výši skutečně stanovena.⁶⁵ V odůvodnění tedy správce daně musí své domněnky opřít o fakta, která v důsledku tvoří alespoň jakýsi celek nepřímých důkazů, ze kterých vyplývá vysoká pravděpodobnost vědomé účasti na podvodném jednání.

Jak již bylo avizováno výše, správci daně mají problém s kvalitním odůvodněním, jehož následkem je nezřídka zrušení takovýchto zajišťovacích příkazů, avšak nejsou to jediné potíže. Další nesází je nedostatečná součinnost mezi jednotlivými útvary, znalosti o ekonomické situaci daňových subjektů a objektivní zhodnocení, zda je vhodné zajišťovací příkaz vydat, a to zejména s ohledem na veřejný zájem na řádném výběru daní na straně jedné a ochraně práv daňových subjektů na straně druhé.⁶⁶

4.1 Důsledky postihu

Podstatou zajišťovacího příkazu je povinnost daňového subjektu uhradit daň dříve, než je stanovena nebo splatná, s čímž však daňové subjekty v rámci svého hospodaření nepočítají, a to zejména proto, že nikdy předem nemohou vědět, zda „Černý Petr“ padne zrovna na ně. Daňové subjekty vědí, kdy bude potřeba daň uhradit, a dle toho také většina z nich hospodaří a přizpůsobuje tomu své jednání, aby v okamžiku splatnosti daně měli dostatek prostředků k její úhradě. Je tedy patrné, že posunutí splatnosti daně na dřívější termín je pro ně překvapující

⁶⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. dubna 2018, sp.zn. 7 Afs 67/2017

⁶⁶ TARANDA, Petr. *Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu správce daně v proměnách času*. Právní rozhledy, 23-24/2014, s. 813.

a nemusí na okamžitou úhradu mít dostatek prostředků, i když v době splatnosti by je na daň pravděpodobně měli.⁶⁷ NSS se konstantně vyjadřuje, že pouhá skutečnost „že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené též den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce [v tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí (!), jehož následek v případě, že se později ukáže výchozí předpoklad mylným, tj. výklad zastávaný správcem daně co do merita bude překonán, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav].“⁶⁸

Nevyhnutelným důsledkem postihu je tedy zajištění, zejména peněžních prostředků, prostřednictvím kterých však, jak popisují výše, subjekty fungují. Z tohoto důvodu se mnohdy se zajištěním pojí ekonomická likvidace postižených subjektů, jelikož vyměřená daň ve většině případů přesahuje jejich cash flow, tudíž je jim následně prostřednictvím daňové exekuce zabavován i movitý a nemovitý majetek, bez kterého je pro ně nemožné dále podnikat. Daňové subjekty si po vydání exekučního příkazu tedy nemohou dovolit hradit mzdy zaměstnanců, právní či daňové služby a nemohou rovněž dostát svým závazkům z obchodněprávních vztahů. Tyto aspekty jsou dosti problematické zejména ve chvíli, kdy zajišťovací příkaz nebyl správcem daně vydán oprávněně, a ten je později zrušen soudem. Bezpochyby byly zajišťovací příkazy, a domnívám se, že ve většině případů, vydány oprávněně, kdy se daňový subjekt na nějakém daňovém podvodu podílel či jej sám provedl. Toto tvrzení podpírá i to, že zhruba dvě třetiny daňových subjektů nepodalo proti vydaným zajišťovacím příkazům odvolání.⁶⁹

Avšak existují i opačné případy, než je zmíněno výše, kdy se daňové subjekty nepodílely, či podílely, avšak nevěděly o tom a vědět nemohly, a takovýchto zajišťovacích příkazů bylo již vydáno a následně soudem zrušeno nespočet. Právě těmito situacemi a jejich důsledky se chci zabývat, jelikož pokládám za důležité se této problematice věnovat. A to i v případě, kdy by obětí byl pouze jeden jediný daňový subjekt, jelikož v demokratickém a právním státě je dle mého nemyslitelné, aby bylo možné daňové subjekty neoprávněně likvidovat. Finanční správa si však za svým jednáním stojí a svá pochybení nepřiznává. Trvá na tom, že jednala oprávněně a v některých případech se jí pouze nepodařilo přesvědčivě

⁶⁷ ŠIMKA, Karel. NOVÁKOVA, Petra. *Zajišťovací příkazy v judikatuře Nejvyššího správního soudu. O jedné „judikатурní kampani.“* Bulletin komory daňových poradců, 2/2018, s. 36-46.

⁶⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2016, sp.zn. 2 Afs 239/2015

⁶⁹ ŠABATOVÁ, Anna. *Veřejný ochránce práv. Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky ze dne 7. prosince 2017, sp.zn. 4452/2017/VOP/RM*

prokázat účast na podvodném jednání, a to i přesto, že ministr Pilný se veřejně daňovým subjektům za neoprávněnou likvidaci omluvil.⁷⁰

Ve většině judikovaných případů byly zajišťovací příkazy vydány k zajištění DPH, především u obchodů s pohonnými hmotami, kdy správce daně v odůvodnění tvrdil, že daňový subjekt se buď vědomě podílel nebo měl a mohl vědět, že se podílí na podvodném jednání, kdy některý ze subjektů v řetězci neodvedl DPH a ostatní subjekty si uplatnily odpočet daně. Jádrem sporu tedy povětšinou bývá to, zda subjekt postižený zajišťovacím příkazem věděl či měl a mohl vědět, že je součástí předmětného daňového podvodu.⁷¹ Je pravdou, že tímto způsobem jsou nezřídka páchány daňové podvody, avšak všechny tyto případy musí správce daně zkoumat individuálně, zejména proto, že daňový subjekt nemusí objektivně vědět, že se stal součástí nějakého řetězce, natož řetězce zatíženého podvodem na DPH. U některých obchodů je zřejmé, že musel být před dodavatelem subjektu jiný dodavatel, např. výrobce, těžební společnost, aj. avšak další mezičlánky může daňový subjekt jen stěží zjistit. Formulaci „měl a mohl vědět“ pokládám za problematickou zejména proto, že je velmi široká a správce daně za ni může leccos schovat, či si usnadnit práci s rozsáhlou vyhledávací činností a následným odůvodněním, přičemž se nezaobírá podrobnějšími hypotézami či fakty, zda tomu tak opravdu bylo.

Správci daně argumentují často tím, že si každá podnikající osoba má zjistit všechny informace o svých obchodních partnerech, především to, zda jsou důvěryhodní a zda řádně plní své daňové povinnosti. Tím však daňový subjekt staví do pozice jakéhosi „detektiva“, protože to není pro daňové subjekty lehký úkol, neboť z veřejných rejstříků lze zjistit, zda je jejich potencionální či stávající obchodní partner spolehlivým plátcem či osobou. Mohou si dále zjistit, zda jsou v souladu se zákonem zveřejňovány účetní závěrky, z nichž si zjistí stav jeho majetku a hospodářské výsledky, ale nemohou se dozvědět, zda řádně plní své daňové povinnosti, a to vzhledem k zásadě mlčenlivosti zakotvené v § 9 odst. 1 DŘ, definované v § 52 DŘ a k judikatuře SDEU. Dlužno podotknout, že odhalit daňový podvod není jednoduché, když sami správci daně, kteří se s tímto potýkají zcela jistě častěji než daňové subjekty, mají s tímto sami problém. Osobně jsem toho názoru, že správce daně nemůže klást na daňový subjekt přemrštěné nároky týkající se jeho ověřovací činnosti. Po daňovém subjektu lze zajisté

⁷⁰ JANEČEK, Martin. *Babiš mě v kauze FAU neukoloval, pochybili jsme v šesti případech, přiznal šéf Finanční správy* [online]. dvtv.cz, 27. září 2017 [cit. 12. února 2019]. Dostupné na <https://video.aktualne.cz/dvtv/babis-me-v-kauze-fau-neukoloval-pochybili-jsem-v-vesti-pripa/r~fbc31156a37911e79603002590604f2e/>

⁷¹ ŠIMKA, Karel. *Dnes (ještě) neumírej! Aneb kdy má firma postižená daňovým zajišťovacím příkazem mít naději na ekonomické „přežití“ do konce sporu o zákonnosti takového příkazu?* [online]. tablet.epravo.cz, č. 11/12 2016 [cit. 28. ledna 2019]. Dostupné na <https://tablet.epravo.cz/11-2016/judikatura-dnes-jeste-neumirej-aneb-kdy-ma-firma-postizena-danovym-zajistovacim-prikazem-mit-nadeji-/>

legitimně požadovat, aby si provedl základní lustraci uvedenou výše, avšak tímto dle mého názoru povinnosti daňového subjektu končí, neboť v opačném případě by byly daňové subjekty neoprávněně zatěžovány. Nelze totiž oprávněně po daňových subjektech vyžadovat, aby namísto své podnikatelské činnosti vyvíjeli ještě činnost „detektivní,“ a to ani v případě, kdy by byla v souladu s právem. Samozřejmě by šlo k tíži daňového subjektu, pokud by nevěnoval dostatečnou pozornost informacím, které se dozvěděl v rámci své běžné obchodní činnosti, jež opodstatňují nedůvěryhodnost jeho obchodního partnera.

Ze shora uvedeného dle mého vyplývá, že argumentace správce daně o lustraci informací o obchodních partnerech daňového subjektu je lichá a daňové subjekty tímto staví do bezvýchodné situace. Dlužno zmínit, že obchodní vztahy, ať se to správcům daně líbí nebo ne, fungují na oboustranné důvěře, jelikož bez té by nebylo možné s kýmkoli dlouhodobě spolupracovat. Daňové subjekty totiž nemohou vědět, jestli a kdy se jiný subjekt rozhodne dopustit podvodného jednání a zda je k tomuto „využije.“

Zajišťovací příkaz je patrně vydáván na nejmajetnější subjekt v řetězci, kdy má správce daně jistotu finančního uspokojení, avšak není zde jistota, že právě tento subjekt o podvodném jednání věděl. V takovýchto případech se pak správce daně mnohdy až krkolomně snaží skutkový děj vměstnat pod onu kouzelnou formuli „měl a mohl vědět,“ což je dle mého ad absurdum, protože takové jednání je v demokratickém státě absolutně nepřijatelné.

Negativním důsledkem pro fungující společnosti, na které byl zajišťovací příkaz vydán neoprávněně, tedy bývá ekonomická likvidace. Je však nutno podotknout, že tento následek není záporný pouze pro daný subjekt, ale přesahuje do osobní roviny zaměstnanců a jejich rodin. Rovněž stát, kterému již nebudou subjektem odváděny příslušné daně, přijde o svůj příjem, kdy by však právě on měl podporovat poctivé podnikatele v jejich činnosti, neboť svobodné podnikání je základem prosperity státu. Mimo výše uvedené by měl stát rovněž kooperovat s náhradami škody, které neoprávněně postižené subjekty budou žádat a které se mohou vyšplhat až do několika set milionů korun. V neposlední řadě se to podepíše i na obchodních partnerech zaniklého subjektu, vůči kterým nemůže subjekt dostát svých závazků, v důsledku čehož se mohou stát rovněž tyto subjekty nesolventními. V insolvenčním řízení mohou tyto věřitelé přihlásit své pohledávky, avšak šance na uspokojení je zcela mizivá. Správce daně tak může vydáním zajišťovacího příkazu odstartovat lavinu, která s sebou může strhnout i další nevinné subjekty, přičemž faktické následky mohou mnohonásobně převýšit veškerá pozitiva. Tuto situaci lze ilustrovat na jednoduchém příkladu, kdy na subjekt A je vydán zajišťovací příkaz, ten neuhradí jistotu a tudíž dojde k daňové exekuci a úpadku subjektu A. Subjekt A dále neuhradí pohledávky subjektu B, díky čemuž dojde i k úpadku subjektu B.

V takovémto případě stát v budoucnu nevybere daň od subjektu A, ani od subjektu B a přičemž navíc bude muset finančně podpořit zaměstnance, kteří v důsledku úpadku subjektů přijdou o práci. V důsledku je tedy napácháno více škody než užítku, přičemž by bylo možné celou situaci řešit jinými, mírnějšími, prostředky. Opět podotýkám, že mám na mysli fungující subjekty, ne „prázdné schránky,“ které jsou založeny za účelem páchání daňových podvodů.

Rovněž je podstatné dodat, že subjekt, který neuhradí včas jistotu stanovenou zajišťovacím příkazem, je automaticky správcem daně prohlášen za nespolehlivého plátce dle § 106a ZDPH, kdy tuto informaci správce daně bezodkladně zveřejní v registru plátců DPH.⁷² Smyslem institutu je alternativní trest ke zrušení registrace k DPH, tedy pro plátce, kterým nelze registraci zrušit vzhledem k výši jejich obratu za posledních 12 měsíců. Kromě zveřejnění se s tímto pojí i to, že nespolehlivý plátce má povinně měsíční zdaňovací období a osoba, která od něj přijme zdanitelné plnění, se ze zákona stává ručitelem a ručí za případnou neuhrazenou daň z tohoto plnění.⁷³ Určitou pojistkou je institut nespolehlivé osoby, který byl zakotven za účelem, aby zabránil situaci, kdy si nespolehlivý plátce zruší registraci k DPH, a to za účelem znovu registrování, čímž by byl subjekt zapsán bez tohoto statusu. Institut rovněž slouží k zapsání nespolehlivých osob do registru ze stejných důvodů, jako jsou zapisování nespolehliví plátci, a to pro případ, aby již toto označení měli, když by se později plátci DPH stali.⁷⁴ V informaci GFŘ se uvádí, že pro rozhodnutí o prohlášení osoby za nespolehlivou postačí naplnění uvedených kritérií. Za nespolehlivou osobu je tedy automaticky prohlášena osoba, která „prováděla činnosti nebo se zapojila jinak do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto byl u osoby povinné k dani vydán zajišťovací příkaz (podle § 103 zákona o DPH, resp. § 167 daňového řádu), který však nebyl ve lhůtě plně uhrazen. Zohlední se zajišťovací příkazy vydané po 1. 7. 2017“ nebo „osoba nepovinná k dani prováděla činnosti, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto byl u osoby nepovinné k dani vydán zajišťovací příkaz (podle § 103 zákona o DPH, resp. § 167 daňového řádu), který nebyl ve lhůtě plně uhrazen. Zohlední se zajišťovací příkazy vydané po 1. 7. 2017.“⁷⁵

⁷² Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ze dne 19. prosince 2017, č.j. 101/13-121002-506729 ve znění Dodatku č. 4, č.j: 137801/17/7100-20118-012287. Dostupné na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf

ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení

⁷³ BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář* - 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017, s. 1118 str. 967-968 (§ 103)

⁷⁴ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2017. s. 83

⁷⁵ Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů ze dne 15. června 2017, č.j. 47484/17/7100-20118-012287. Dostupné na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_GFR_NESPO.pdf

Dlužno dodat, že zákon nestanovuje konkrétní situace, za kterých má být subjekt prohlášen za nespolehlivou osobu či plátce, nýbrž pouze uvádí, že pokud subjekt poruší své povinnosti vztahující se ke správě daní závažným způsobem, bude správcem daně prohlášen za nespolehlivého plátce či osobu. Tyto situace však konkretizovalo GFŘ v citovaných Informacích, což však podle mého není žádoucí, jelikož jejich názor se nemusí ztotožňovat s právním názorem soudu, stejně jako u odůvodněné obavy při aplikaci zajišťovacího příkazu. Přikláním se k názoru Balcara, že by bylo vhodnější vymezit tyto situace taxativně zákonem.⁷⁶

Vzhledem k vykonatelnosti zajišťovacího příkazu to však prakticky znamená, že do předmětného seznamu bude zapsán každý subjekt, který byl postižen vydáním zajišťovacího příkazu na DPH dle §103 ZDPH, tj. kdy hrozilo nebezpečí z prodlení, a patrně i subjekt, kdy byla zajišťována daň odlišná, pokud rovněž hrozilo nebezpečí z prodlení. Ovšem i v případě, že by subjekt jistotu, na kterou zní zajišťovací příkaz, bezodkladně uhradil, není možné subjekt ze seznamu nespolehlivých plátců DPH vymazat. A to proto, že správce daně může takto rozhodnout pouze na žádost subjektu, který ji však může podat až po jednom roce od právní moci rozhodnutí o nespolehlivosti plátce. Proti rozhodnutí o prohlášení subjektu za nespolehlivého plátce lze podat odvolání, které má odkladný účinek,⁷⁷ což však v tomto případě není vzhledem ke shora uvedenému efektivní.

Tento „status“ může daňovému subjektu velmi uškodit ze shora uvedených důvodů, zejména v případě, kdy je schopen i po zajištění daně nadále fungovat. Mnoho stávajících obchodních partnerů s ním přestane na základě zveřejnění informace spolupracovat a pro subjekt bude velmi těžké ekonomicky přežít, než o zákonnosti zajišťovacích příkazů rozhodne soud, avšak ani v případě jejich zrušení soudem nedojde automaticky k výmazu daňového subjektu z předmětného seznamu. Zde však lze dle mého předpokládat, že od zápisu nespolehlivého plátce do rozhodnutí soudem uběhne delší doba než 1 rok, tudíž poté subjekt může o výmaz zažádat a pravděpodobně mu bude vyhověno.

Souhlasím s konzistentní judikaturou zabývající se touto problematikou, která jasně říká, že zajišťovací příkaz má být vydán, pokud není jiná možnost, tj. především u páchání daňových podvodů, nikoli v případě, kdy je dostačující pro naplnění cíle výběru daní užití ručení, bankovní záruky či zástavního práva. Tento prostředek je prostředkem ultima ratio, který má být vydán, zejména aby zamezil páchání daňových úniků a podvodů. Mám za to, že

⁷⁶ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2017. s. 104

⁷⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 106a an.

pokud by správce daně takto jednal, tak by neprávem postižené subjekty, které se podvodných jednání nedopouštěly, mohly nadále fungovat a zajištění daně by „přežily.“

V situaci, kdy zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň již byly vydány a jistota byla zajištěna a až následně bylo zahájeno insolvenční řízení, nemůže správce daně vydat platební výměr na zajištěnou daň za účelem, aby se stala splatnou, a tudíž i uhrazenou, a to proto, že platební výměr musí být pravomocný.⁷⁸ Zajištěná částka tedy musí být vydána do majetkové podstaty, ze které se posléze uspokojí všichni přihlášení věřitelé poměrně včetně státu, který jako svou pohledávku přihlásí pravomocně stanovenou daň. „*V insolvenčním řízení totiž zásadně nemá docházet k zásahům do vzájemného pořadí či do jiných substantivních parametrů pohledávek, neboť insolvenční řízení nemá vést k redistributivním účelům. Není přitom určující, že daňová povinnost latentně existovala ještě před zahájením insolvenčního řízení, nýbrž to, že majetek dlužníka nepostačuje k úhradě všech dluhů, a je tedy nutno volit koncentrované řešení jeho úpadku na principu poměrného uspokojení všech pohledávek.*“⁷⁹ Z tohoto jasně vyplývá, že v případě takového jednání správce daně by se jednalo o upřednostňování před ostatními věřiteli přihlášenými v insolvenčním řízení, což je v insolvenčním řízení nepřipustné.

4.2 Zneužitelnost zajišťovacího příkazu

Mnohdy se setkáváme s tvrzením o zneužívání tohoto institutu správcem daně, avšak jedná se pouze o hypotézy, které nelze s jistotou potvrdit či vyvrátit. Přesto však existují různé indicie, nad kterými je potřeba se pozastavit, a to zejména proto, aby zneužití ze strany správce daně nebylo možné, kdy není relevantní, zda se tak dosud skutečně dělo či ne.

Zákon o Finanční správě ČR, který nabyl účinnosti 1.1.2013, změnil organizační strukturu Finanční správy, kdy soustavu orgánů tvoří GFŘ, OFŘ, FÚ a Specializovaný FÚ. GFŘ sídlí v Praze a je organizační složkou státu s celostátní působností podřízená Ministerstvu financí ČR se samostatnou účetní jednotkou. Tomu je podřízeno OFŘ sídlící v Brně rovněž s celostátní působností. Finančních úřadů je celkem 14 dle územně vyšších samosprávných celků, kde sídlí a kde mají svou územní pravomoc. Pod každý FÚ spadají územní pracoviště, která jsou stanovena vyhláškou.⁸⁰ Nezávislostí Finanční správy ČR se poměrně detailně zabíral Balcar, s jehož závěry souhlasím, tj. že nezávislým orgánem není, a to zejména pro

⁷⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. března 2018, sp.zn. 6 Afs 399/2017

⁷⁹ MORAVEC, Ondřej. *Uplatňování daňových pohledávek v insolvenčním řízení*. Právní rozhledy, 11/2018, s. 381

⁸⁰ JANOŠÍKOVÁ, Petra. MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 429

funkční, instanční a personální závislost na ministerstvu financí. Nadto je Finanční správa ČR i součástí rozpočtové kapitoly MF. Dle § 52 odst. 5 písm. a) není porušením povinnosti mlčenlivosti sdělování informací jiné úřední osobě pro výkon její pravomoci, tedy i sdělování informací ministerstvu financí. To, že MF nemůže přímo FÚ řídit, vyplývá z organizačního řádu Finanční správy ČR, kterým je to explicitně zakázáno, avšak tento předpis lze kdykoli celkem jednoduše změnit.⁸¹ Nutno podotknout, že v hypotetickém případě, kdy by se takto dělo, nehrozí pravděpodobně žádný postih a bylo by navíc velmi složité něco takového prokázat.

Mám pocit, že činnost Finanční správy ČR se změnila před několika lety, a proto se velmi stručně vyjádřím k několika, z mého pohledu důležitým, politickým aspektům. Živnostníky postavil jako první do nepříznivé situace v roce 2013 tehdejší stínový ministr Mládek, který je přirovnal k parazitům. „Trend“ zajišťovacích příkazů započal v roce 2014 za vlády Bohuslava Sobotky, kdy došlo ke strmému nárůstu užívání tohoto instrumentu, který pokračoval až do roku 2016, poté se situace ustálila a počet vydaných rozhodnutí od té doby nepatrně klesá (viz. tabulka na str. 8). Současně se od těchto dob měnila nálada společnosti, jelikož podnikatelé začali být až v masovém měřítku prezentováni vládou jako podvodníci, kteří neplní své daňové povinnosti a jejich výhradní činností je nalézání co nejsofistikovanějších způsobů, jak se daňové povinnosti vyhnout a v tom lepším případě jak daň „optimalizovat.“ S tím souvisí i zavedení nových institutů a povinností pro daňové subjekty, kdy příkladem může být EET či měsíční a čtvrtletní kontrolní hlášení, která pomáhají detekovat transakce, ze kterých není uhrazena DPH. Na straně jedné je žádoucí zamezit daňovým podvodům, avšak na straně druhé by stát dle mého měl podnikatele v jejich činnosti podporovat a uvědomit si, že svobodné podnikání je základním kamenem prosperity demokratického státu, kdy nepřiměřená zátěž a čím dál více znevýhodňujících institutů mnoho podnikatelů od jejich činnosti odradí. Je tedy dle mého žádoucí nalézt kompromis, který nebude podnikatele nepřiměřeně zatěžovat, avšak bude schopen je při jejich činnosti objektivně kontrolovat. Na druhou stranu Finanční a Celní správa ČR jsou orgány sui generis, které mají být nestranné a nezávislé, a je tedy nepřípustné, aby byly ovlivňovány, a hlavně aby se nechaly ovlivňovat, vládou a náladou, která zrovna na politické scéně panuje. Tyto orgány mají dle mého mít stálou rozhodovací praxi, která bude v souladu s právními předpisy a judikaturou a nebude měněna s každou nově nastoupenou vládou. K tomuto nenapomáhá ani fakt, že s každou novou vládnoucí garniturou jsou daňové předpisy měněny.

⁸¹ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2017. s. 1-6

MF a GFŘ vydávají interní předpisy a metodické pokyny, které mají upřesnit a sjednotit postupy jednotlivých FÚ. Jsou tedy závazné pro zaměstnance Finanční správy, avšak nejsou závazné pro daňové subjekty a soud, jelikož nejsou právním předpisem. Některé jsou veřejně dostupné, jiné nikoli, zejména s odkazem na tajné postupy těchto úřadů. Lze říci, že jsou názorem Finanční správy na výklad a aplikaci právních norem, který se však může od názoru soudu či odborné veřejnosti dost lišit. Domnívám se však, že jsou pro zaměstnance i jakýmsi mustrem, podle kterého vydávají zajišťovací příkazy bez komplexní právní analýzy. Tento můj závěr podpírá i tvrzení Goláně, že v situaci, kdy subjekt dle metodiky naplní podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tak Finanční správa sleduje pohyb peněžních prostředků na účtu subjektu a za zbvování majetku nezřídka považuje i vyplacení podílu na zisku, a to i přesto, že majetek subjektu je i nadále dostatečný.⁸² Což podle mne nelze tvrdit ani se základním povědomím o korporátním právu. Příkladem může být úvaha správce daně u vydávání zajišťovacích příkazů na DPH pramenící z nákupu pohonných hmot, kdy má za to, že dovozce je vždy vlastníkem a má tedy povinnost odvést DPH on. I když tomu tak povětšinou bývá, není tomu tak bez výjimky vždy. Jak říká soudce NSS Šimka, správce daně musí postupovat pečlivě a každý případ zkoumat individuálně, aby zjistil, zda tomu tak v konkrétním případě opravdu je.⁸³

Je však pravdou, že zveřejněné metodiky se snaží vybrané závěry soudu promítat do těchto interních předpisů, a to minimálně do těch veřejně dostupných. Avšak myslím, že řadovým zaměstnancům bude vždy individuální analýza činit potíže, vzhledem k absenci právního vzdělání. K tomu dlužno dodat, že zaměstnanci jsou povinni postupovat dle vnitřních předpisů, pokud nejsou v rozporu se zákonem, kdy dle mého vyvstává otázka, zda jsou schopni toto kvalifikovaně posoudit.

V neposlední řadě je ke zneužitelnosti zajišťovacích příkazů nutné také zmínit, že po rezignaci bývalého generálního ředitele Finanční správy ČR Martina Janečka bylo ministryní financí přiznáno, že bylo umožněno, aby řadoví zaměstnanci dostávali odměny, jejichž výše závisela na výši daně, kterou doměřili. V roce 2016 byl tehdejší ředitelem rozeslán interní dopis, který umožňoval ředitelům FÚ tuto praxi zavést.⁸⁴ Není tedy jasné, kolik finančních úřadů skutečně tento dopis akceptovalo, a kolik řadových zaměstnanců tedy bylo vidinou těchto finančních prostředků motivováno, ale je patrné, že takováto forma motivace může nabourávat

⁸² Finanční správa pod palbou kritiky. 90°, ČT24, [online]. ceskatelevize.cz, 18. května 2017 [cit. 2. února 2019] Dostupné na <https://www.ceskatelevize.cz/porady/11412378947-90-ct24/217411058130518/video/544596>

⁸³ Tamtéž

⁸⁴ SCHILLEROVÁ, Alena. 20. schůze rozpočtového výboru sněmovny konaná dne 20. února 2019

jejich objektivitu při pracovním postupu. Rovněž časová prodleva, po kterou se ministryně nechala nespočetněkrát slyšet, že takovýto postup popírá vzhledem k jeho nepřijatelnosti, a fakt, že GFŘ či MF o této informaci několik let lhalo, ať už v odpovědích na žádosti o informace⁸⁵ nebo v médiích,⁸⁶ mohou poukazovat na možnou zneužitelnost či ovlivněnost tohoto institutu.

4.3 Problematické aspekty institutu ve světle aktuální judikatury

Mnoho potíží, se kterými se soudy potažmo NSS ohledně zajišťovacích příkazů potýkají, bylo uvedeno výše. Příznivě vnímám, že NSS opravdu „drží“ zcela konstantní judikaturu týkající se této problematiky, přičemž se dle mého již mohla ustálit i správní praxe, což však nelze s jistotou říci.

Správci daně mají zcela jistě největší problém s odůvodněním zajišťovacích příkazů, a to i přesto, že OFŘ může v odvolacím řízení vady zhojit, jak jsem již zmiňovala. Méně časté nesnáze se objevují i v jiných faktorech, pro které byly zajišťovací příkazy již zrušeny. Většinu z nich jsem již zmiňovala v rámci předchozího textu této práce, kdy se však níže budu zabývat několika případy, ve kterých dle mého správce daně nejvýznamněji pochybil, a které byly téměř v masovém měřítku medializovány. Podotýkám, že se tímto nestavím do role soudce a netvrdím ani vinu ani nevinu postižených subjektů, pouze na reálných případech poukazují na pochybení správce daně.

Jeden z nejznámějších případů se týká společnosti FAU s.r.o., kdy se finanční správa domáhala zajištění DPH prostřednictvím zajišťovacích příkazů proto, že vůči dodavateli bylo zahájeno insolvenční řízení, a tudíž neodvedl DPH, kdy Finanční správa měla za to, že jde o tzv. „missing tradera.“ Vyzvala tedy společnost FAU s.r.o. z pozice věřitele k zaplacení chybějícího DPH a následně vydala pro totožnou transakci zajišťovací příkazy z pozice tvrzeného účastníka na podvodném řetězci. Ty však byly uznány nezákonnými z důvodu nesplnění podmínek pro vydání, jelikož daň již byla stanovena ručitelskými výzvami, které současně jsou výzvami exekučními⁸⁷. Ve výsledku by tedy subjekt z téhož obchodu odvedl dvakrát, což je nemyslitelné i v případě nevědomé účasti na daňovém podvodu. Finanční správa vydala k tomuto rozsudku stanovisko, jelikož NSS zamítnul kasační stížnost podanou OFŘ, kdy uvádí, že zajišťovací příkazy vydala, jelikož nikde není explicitně stanovena nepřipustnost souběžného uplatnění

⁸⁵ Poskytnutá informace GFŘ podle zákona o svobodném přístupu k informacím 85/2017 [online]. financnisprava.cz, 2017 [cit. 26. února 2019]. Dostupné na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/.../financni.../Informace_106_2017_85.docx

⁸⁶ SCHILLEROVÁ, Alena. 20. schůze rozpočtového výboru sněmovny konaná dne 9. ledna 2019

⁸⁷ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze 14. června 2017, sp.zn. 22 Af 9/2017-84

těchto institutů. Přikláním se k názoru NSS a není dle mého tedy možné, aby daň byla jednou vymáhána z pozice ručitele a posléze jako vědomého účastníka na podvodu s DPH. Finanční správa je však přesvědčena, že její jednání bylo legitimní a se závěry NSS nesouhlasí. Má za to, že „z podstaty institutu ručení přitom vyplývá, že na ručitele se přesouvá platební povinnost dlužníka, nikoliv samotný dluh dlužníka. Ručitel při ručení nesplácí vlastní dluh, nýbrž dluh dlužníkův. Proto je také ručení v systematické procesního předpisu v části placení daně, nikoliv v části nalézací.“⁸⁸ S tímto se však neztotožňuji, jelikož daň již byla stanovena ručitelskými výzvami a v neposlední řadě také proto, jak zmínil Krajský soud v Ostravě, že „orgány české daňové správy, jejichž působení na žalobce je třeba chápat v jeho celku, si vydanými rozhodnutími protiřečí, když na straně jedné vyzývají žalobce jako ručitele k zaplacení daňové povinnosti jeho obchodního partnera (čímž vůči žalobci deklarují, že konkrétní uzavřený obchod byl v pořádku – je „daňově uznatelný,“ toliko nastaly podmínky odpovědnosti ručitele), na straně druhé tvrdí, že žalobce byl účastníkem daňového podvodu, z čehož dovozují, že tentýž konkrétní obchod „daňově uznatelným“ není. Tím porušují nejen základní principy daňové zátěže daní z přidané hodnoty, ale i legitimní očekávání žalobce, že orgány téže daňové správy budou na tentýž obchod nazírat stejně.“⁸⁹

Správce daně má rovněž často problém zhodnotit ekonomickou situaci subjektu, kdy to, že subjekt nemá dostatek prostředků na bankovních účtech a daň bude nejspíš tento zůstatek převyšovat, není náznakem, že na stanovenou daň nebude mít v době její splatnosti, jak jsem avizovala výše. Příkladem zde může být rozsudek NSS, kde žalobkyně byla Českomoravská olejářská komanditní společnost, kdy Finanční správa ČR vydala zajišťovací příkazy s odůvodněním, že v budoucnu stanovena daň bude převyšovat aktuální výši peněžních prostředků daňového subjektu, dále že postižená společnost byla vlastníkem zboží již jeho přepravou, a navíc konstatovala, že podnikání s pohonnými hmotami je rizikové. K tomuto NSS uvedl toto „za „silný“ důvod nelze v žádném případě pokládat samotnou skutečnost, že správcem daně předpokládána výše daně, jejímuž budoucímu stanovení však nasvědčují pouze „slabé“ důvody, převyšuje majetek či jmění daňového subjektu. Za „silný“ důvod nelze pokládat ani žalovaným uváděnou obecnou domněnku o rizikovosti obchodování s pohonnými hmotami. Naopak žalovaný nijak nevyvrátil tvrzení stěžovatelky zpochybňující obavy ohledně budoucí vymožitelnosti daně, tedy že stěžovatelka je dlouhodobě podnikající a finančně

⁸⁸ Stanovisko Finanční správy k rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci společnosti FAU s.r.o. [online]. financnisprava.cz, 8. prosince 2017 [cit. 2. února 2019]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/stanovisko-financni-spravy-k-rozsudku-8918>

⁸⁹ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. června 2017, sp.zn. 22 Af9/2017

stabilizovanou osobou, vlastní jak nemovitosti, tak i movité věci značné hodnoty (např. cisternové vozy), má větší počet stálých zaměstnanců, v minulosti neměla daňové nedoplatky, a placení daní se nevyhýbala, má transparentní majetkovou strukturu, nezmenšovala svůj majetek a dokonce poskytla celnímu úřadu kauci podle § 6i zákona o pohonných hmotách formou bankovní záruky apod.“ Z tohoto dle mého jasně vyplývá, že správce daně má problémy zejména s komplexní analýzou, kdy není schopen kvalifikovaně posoudit, pokud to není záměrem, zda je nutné vydat zajišťovací příkaz, či postačuje méně invazivní zásah do vlastnických práv subjektů. Správce daně se ani nepozastavil nad „daňovou historií“ či majetkovou situací subjektu, přičemž současně ani neposoudil, zda je v konkrétní situaci daňový subjekt opravdu vlastníkem pohonných hmot. Nadto dlužno zmínit, že u společnosti probíhala daňová kontrola, při které subjekt spolupracoval a po jejím zahájení se nezačal ani zbavovat majetku a ani neměnil rozsah své činnosti.

V neposlední řadě je vhodné zmínit rozsudek NSS ze dne 7.8.2018, sp.zn. 6 Afs 364/2017-54, kdy stěžovatelem bylo OFŘ. Správce daně v tomto případě špatně vyhodnotil zcela jasnou situaci, když po vydání zajišťovacích příkazů jednatel daňového subjektu bezodkladně souhlasil se zřízením zástavního práva ke svým nemovitostem. Správce daně i přesto zřídil zástavní právo k nemovitostem daňového subjektu. Jednatel rovněž přijal ručení svým majetkem, tj. ručení třetí osobou, avšak správci daně takové jednání nepřišlo dostatečné, aby odvrátilo důvodnou obavu o úhradě budoucí daně. NSS k tomuto uvedl, že *„tyto skutečnosti vyvracejí odůvodněné obavy, resp. přiměřenou pravděpodobnost, že v době její vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi, neboť zjevně tu bude další subjekt a příslušný majetek k vymožení daňové povinnosti. Toto jednání jednatele společnosti naopak svědčí o tom, že žalobce bude v ekonomické činnosti pokračovat a bude se snažit případnou budoucí daň zaplatit, neboť jeho jediný jednatel a společník se zavázal, že v případě, kdy žalobce nedostojí svým závazkům, uhradí je on sám. Obavy z nedobytnosti předmětné v budoucnu pravděpodobně doměřené daně tak prakticky skoro nejsou na místě. Zvláště když ze stanoviska správce daně k podanému odvolání vyplývá, že žalobce v mezidobí uhradil na tuto daňovou povinnost bezmála 600 000,- Kč.“* NSS dále uvedl, že skutečnost, že daňový subjekt nezveřejnil od roku 2014 účetní závěrky nezakládá důvodnou obavu o nedobytnosti budoucí daně, zejména s ohledem na zástavní právo a ručitelský závazek žalobce.

5. Zhodnocení institutu

Jak jsem již konstatovala výše, zajišťovací příkaz má v právním řádu České republiky své místo opodstatněně. S ohledem na tuto skutečnost by nebylo dle mého názoru správným řešením tento institut zcela zrušit, a to zejména s ohledem na jeho efektivitu při naplnění cíle výběru daní zejména u daňových subjektů, které se účastní na daňovém podvodu, kdy je účelné, aby stát mohl na adekvátní situaci bezodkladně reagovat.

Současně však nelze opomenout fakt, že současná právní úprava by s ohledem na problémy uvedené výše, zasloužila novelizaci, neboť současnou situaci nelze ospravedlnit utilitaristickým přístupem k věci, tj že „účel světí prostředky“. Mám tedy za to, že určitá opatření spočívající ve změně současné právní úpravy jsou potřebná, a to zejména k eliminaci následků, které na sebe nenechají po vydání zajišťovacích příkazů dlouho čekat.

5.1 Návrhy možného řešení

S ohledem na skutečnost, že institut zajišťovacího příkazu začal být užíván v masovém měřítku, a s ohledem na předchozí léta bylo vzneseno hned několik návrhů na novelizaci, a to především ze strany KDP ČR, ČAK a v neposlední řadě i z řad soudců. Tyto návrhy uvádím níže a současně k nim vyjadřuji svůj názor. V rámci dílčího závěru následně konstatuji svůj ucelený pohled na věc a přijatelné řešení, které by dle mého mohlo stávající praxi zlepšit.

5.1.1 Přednostní projednání žaloby

Jednou z mnoha navrhovaných změn z řad odborné veřejnosti je přednostní projednání žaloby, což by myslím však vzniklou situaci nevyřešilo. Vzhledem k současnému rozsahu přednostně projednávaných žalob jsou soudy již nyní zahlceny a tyto přednostně projednávané věci rozhodují dennodenně. Nadto nutno zmínit, že v případě obecného zakotvení žaloby proti rozhodnutí do přednostně projednaných žalob by soudy přednostně vyřizovaly téměř každou napadnutou žalobu. Ani v případě explicitního zakotvení žaloby proti zajišťovacímu příkazu coby přednostně projednávané věci by soudy nerozhodly bezodkladně, ale až v době, kdy by na konkrétní věc přišla řada. Nadto dlužno dodat, že v současnosti není správním soudům stanovena žádná lhůta pro vydání rozhodnutí. Tudíž je dle mého zřejmé, že by taková změna situaci nikterak neřešila. Zejména s ohledem na výstižné přísloví, že „čas jsou peníze“.

5.1.2 Předběžné opatření

V současné době je možné podat návrh na vydání předběžného opatření ve smyslu § 38 SŘS, avšak pouze současně se správní žalobou. Jak jsem již zmiňovala v souvislosti se soudním přezkumem, podání žaloby je podmíněno vyčerpáním řádných opravných prostředků, přičemž zajišťovací exekuce započne vzhledem k absenci odkladného účinku mnohdy dříve, než je rozhodnuto o odvolání. Subjektu by tedy mělo dle mého být umožněno podat návrh na vydání předběžného opatření k soudu již s podáním odvolání, jelikož úspěšných daňových subjektů je v odvolacím řízení minimum a je více než pravděpodobné, že valná většina z nich podá ke správnímu soudu žalobu proti rozhodnutí.

Podání návrhu na vydání předběžného opatření by mohlo být podmíněno následným podáním žaloby v zákonné lhůtě a nadto zajištěno povinností složení kauce či vysokého poplatku, jako je tomu např. v OSŘ, čímž myslím, že v případě, kdy by daňový subjekt nepodal po negativním rozhodnutí odvolacího orgánu žalobu, pozbylo by předběžné opatření účinku.⁹⁰

5.1.3 Povinné zastoupení daňového subjektu

Ústavně zaručené právo každé osoby zakotvené v čl. 36 odst. 2 LZPS říká „*kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí.*“ Vzhledem k důsledkům vydání zajišťovacího příkazu, kdy daňovému subjektu mnohdy nezbude dostatek peněžních prostředků a nemůže si tedy dovolit zastoupení odborným zmocněncem, tj. jak advokátem či daňovým poradcem, bylo by spravedlivé, aby byl zastoupen před správním orgánem a soudem povinně. Bylo by potřeba vytvořit seznam advokátů a daňových poradců, kteří jsou způsobilí kvalifikovaně daňové subjekty zastupovat, kteří by byli ustanoveni podobným způsobem jako ex offo, pokud by si svého zástupce nezvolili sami. Celý proces by však musel proběhnout vzhledem ke lhůtě podání odvolání velmi rychle, a ustanovený zástupce by subjekt musel zastupovat po celou dobu zajištění daně, tj. jak před OFŘ, tak před soudy. Souhlasím s VOP, že by lepší variantou než povinné zastoupení bylo zastoupení na žádost, jelikož mnoho subjektů postižených zajišťovacími příkazy jsou nekontaktní a jsou tzv. prázdnými schránkami, které neprodukují žádnou ekonomickou činnost.⁹¹ Náklady na zastoupení by bylo nejefektivnější vyřešit tak, že by je daňovému subjektu hradil stát, vyjma případů, kdy je subjekt schopen náklady soudního

⁹⁰ ŠIMKA, Karel. *Soudní řád správní – co funguje a co by bylo vhodné změnit?* Bulletin komory daňových poradců, 2/2018, roč. s. 26-35

⁹¹ ŠABATOVÁ, Anna. *Veřejný ochránce práv. Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky ze dne 7. prosince 2017, sp.zn. 4452/2017/VOP/RM*

řízení včetně nákladů právního zastoupení nést sám. Pokud by daňový subjekt nebyl ve sporu pravomocně úspěšný, měl by stát právo po něm náklady vymáhat.

Vzhledem k možnosti ustanovení zástupce v TŘ, OSŘ i SŘS mohly by tyto být inspirativními zdroji při novelizaci DŘ. Zástupce, který by se ustanovil dle DŘ by automaticky subjekt zastupoval i před správními soudy, vzhledem ke složitosti problematiky, kterou by jiný zástupce nemusel být schopen v krátké lhůtě pečlivě prostudovat.

5.1.4 Posílení úlohy soudů

Četně navrhovanou změnou v procesu vydávání zajišťovacích příkazů je přenesení rozhodovací pravomoci ze správce daně na soudy ve správním soudnictví. V roce 2018 byla skupinou poslanců navržena novela zákona č. 150/2002 Sb., správního řádu soudního, kdy by o vydání zajišťovacích příkazů rozhodoval na návrh příslušného správce daně samosoudce místně příslušného krajského soudu rozsudkem. Navrhovatel by byl povinen uvést a odůvodnit den splatnosti zajišťovacího příkazu, a to buď den vyhlášení rozsudku, nebo doručení subjektu, či do tří dnů od doručení. Potřeba úhrady v den vyhlášení rozsudku by byla možná pouze tehdy, pokud by hrozilo nebezpečí z prodlení. Soud by byl vázán rozsahem a důvodem návrhu na vydání zajišťovacího příkazu a rozhodoval by dle skutkového stavu v době rozhodnutí. Lhůta pro vydání rozsudku by byla dva pracovní dny od podání návrhu, kdy by se nenařizovalo jednání. Soud by si mohl vyžádat od subjektu vyjádření k návrhu správce daně a k tomuto by mu určil lhůtu. Správci daně by nadále zůstala povinnost kontrolovat, zda podmínky pro vydání trvají a zda zde nejsou důvody pro snížení zajišťované částky. V takovém případě by správce daně bezodkladně podal k soudu, který ve věci rozhodoval, návrh na změnu rozsudku o vydání zajišťovacího příkazu. Součástí novely byla i změna DŘ, ve kterém by byly uvedeny výše uvedené povinnosti správce daně, a to podání návrhu na vydání zajišťovacího příkazu k místně příslušnému soudu v případě splnění podmínek pro jeho vydání, podání návrhu na změnu či zrušení rozsudku a vrácení vratitelného přeplatku na dani. Další změnou by dle předmětného návrhu na změnu zákonů týkajících se zajišťovacích příkazů prošlo i ustanovení § 103 ZDPH, které by jako dosud upravovalo zvláštní vykonatelnost zajišťovacího příkazu, ta by připadala na den vyhlášení rozsudku. Správce daně by tedy s návrhem na vydání podal i návrh, aby částka byla zajištěna v den vyhlášení rozsudku, a to s odůvodněním, proč v konkrétním případě hrozí nebezpečí z prodlení. Podmínky pro vydání by zůstaly totožné jako doposud, kdy by finanční správa odůvodnila svůj návrh v podstatě totožně jako dnes má odůvodnit zajišťovací příkaz, tj. jakési návrhové body, ze kterých musí být patrné jaké jsou důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, rovněž proč má být zajištěna právě stanovená částka a jakým způsobem byla správcem

daně stanovena a dále odůvodnění proč nelze použít jiný prostředek k zajištění úhrady daně. Nadto by soudu měl uvést důkazy, které by měli být prokázány. K návrhu poslanců byla přiložena i důvodová zpráva, která považuje předmětný návrh za zefektivnění procesu vydávání zajišťovacích příkazů vzhledem k strmému nárůstu jejich vydávání a k nevýjimečnému rušení v rámci soudního přezkumu s ohledem na následky, které nesou daňové subjekty.⁹²

K předmětnému návrhu na novelizaci výše zmíněných zákonů vydala vláda nesouhlasné stanovisko, ve kterém uvedla, že nespátřuje ve vydávání zajišťovacích příkazů excesy správců daně, a ani plošné využívání tohoto institutu, kdy vycházela z analýzy Finanční správy a zprávy VOP. Měla za to, že veškeré nedostatky byly pomocí judikatury odstraněny a změna zákonných ustanovení není důvodná a ani účelná. Vláda má pravdu v tom, že by přenesením pravomoci bylo zasaženo do „*pojetí a funkce správního soudnictví jako incidenční a následné kontroly veřejné správy. Český model správního soudnictví je postaven zásadně na principu kasačního rozhodování, což je podstatný aspekt z hlediska dělby moci. Pravomoc věcně rozhodnout o správní věci zahájením soudního řízení správního na správní soudy standardně nepřechází. Správní soud může činnost orgánu veřejné správy pouze kontrolovat a hodnotit, nemůže však tento orgán zastupovat a vydat konečné rozhodnutí věci v oblasti správního práva. Návrh naproti tomu předpokládá, že soud bude obligatorně a ex ante vstupovat do věcného rozhodování o uplatnění jednoho dílčího opatření přijímaného při správě daní. V tomto ohledu návrh představuje nepřijatelnou ingerenci soudní moci do činnosti moci výkonné.*“⁹³ Ač vláda poukazuje i na čl. 36 odst. 2 Listiny, a má zcela jistě pravdu, musím jí oponovat, jelikož vydání zajišťovacího příkazu je tak citelný zásah do majetkových práv daňových subjektů, jehož následky jsou mnohdy fatální, že následná kontrola soudem mnohdy ztrácí svůj význam. Případné zrušení zajišťovacích příkazů v rámci soudního přezkumu pro daňové subjekty již není atraktivní a vzhledem k časové prodlevě mezi vydáním zajišťovacího příkazu a rozhodnutím soudu je pravděpodobné, že subjekt již nebude ekonomicky existovat.

Dále vláda uvádí, že předmětný návrh by zmařil cíl zajištění daní vzhledem ke dvou denní prodlevě, než by soud o návrhu na vydání rozhodl a než by rozsudek vyvěsil na úřední desce soudu. Rovněž může ke zmaření účelu dojít tím, že subjekt na vyvěšení rozhodnutí zareaguje dříve než správce daně. Tato argumentace je dle mého lichá, vzhledem k tomu, že

⁹² Návrh poslanců Miroslava Kalouska, Zbyňka Stanjury, Jana Farského a dalších na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony ze dne 16. července 2018

⁹³ Stanovisko vlády k návrhu poslanců Miroslava Kalouska, Zbyňka Stanjury, Jana Farského a dalších na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (sněmovní tisk č. 245) ze dne 15. srpna 2018, č. 515

daňový subjekt neví, že je v danou chvíli rozhodováno o vydání zajišťovacího rozsudku, tudíž je nepravděpodobné, že by kontroloval úřední desku soudu častěji než správce daně. Návrh by se však mohl doplnit, že současně s vyvěšením dá soud na vědomí správci daně vydání rozsudku, např. datovou zprávou.

Ve stanovisku vlády je uvedeno, že přijetím návrhu by bylo správci daně upřeno správní uvážení, jelikož by návrh na vydání musel podat vždy při splnění zákonných podmínek. S tímto podle mne nelze souhlasit, a to s ohledem na dikci navrhovaného znění, kdy „dospěje-li správce daně k tomu, že jsou zde důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, podá návrh na vydání“. V důvodové zprávě k tomuto ustanovení autoři upřesňují, že podmínky zůstávají nezměněny, pouze je nadbytečné, aby byly uvedeny v DŘ, když jsou stanoveny v SŘS. Rozumím tomu tak, že správní uvážení je správci daně ponecháno beze změny a pokud tedy dojde k závěru, že by měl být vydán zajišťovací příkaz, podá návrh soudu, který musí být náležitě odůvodněn, stejně jako zajišťovací příkaz v současné době, k čemuž dojde správce daně šetřením a svým správním uvážením. V případě, kdy nebude dle něj účelné zajišťovací příkaz vydat, není dle mého povinen soudu návrh podávat. Dále vláda návrhu vytýká, že by odpadla povinnost správce daně informovat daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu v případě, kdy je vykonatelný již vydáním, jak je současně zakotveno v § 103 ZDPH. Rovněž zmiňuje zrušení odvolacího řízení jako upírání možnosti obrany, kdy nadto poukazuje na 30 ti denní lhůtu pro rozhodnutí, po jejímž marném uplynutí se zajišťovací příkaz stává neúčinným. Nemyslím si, že zrušení odvolání by bylo upírání obrany, avšak je pravdou, že proti vydanému rozhodnutí ve smyslu navrhované novely zákona by jedinou obranou byla kasační stížnost, u které není stanovena lhůta pro rozhodnutí, a průměrně doba, než NSS ve věci rozhodne, je v řádech měsíců. Dále také poukazuje na delší časovou prodlevu v případě zrušení či změny zajišťovacího příkazu, kdy nebude správce daně oprávněn rozhodnout sám, ale na jeho návrh soud. Domnívám se, že taková situace je velmi ojedinělá, ale pro případ, že by taková situace nastala, měla by být reakce opravdu co nejrychlejší. Ztotožňuji se rovněž s výtkou vlády ke zveřejnění rozsudku, kdy by rozhodnutí bylo veřejně vyvěšeno na úřední desce, což je v rozporu se zásadou mlčenlivosti, a to zejména v případech, kdy subjekt jistotu uhradí a daňová exekuce nařízena nebude.

Myslím, že návrh změny zákonů nebyl úplným šlápnutím vedle, avšak nebyl dostatečně dobře propracován, kdy jeho nedostatky by v praxi mohly mít fatální následky. Jsem toho názoru, že by nebylo dostačující soudu pouze předložit návrh na vydání zajišťovacího příkazu s doložením důkazů k prokázání tvrzení správce daně. Soudu by měl být s odůvodněným návrhem předložen i celý daňový spis, ze kterého by byly patrné všechny

důkazy, a soud by měl možnost provést komplexní analýzu konkrétního případu. V takovém případě by lhůta dvou pracovních dnů byla velmi krátká, jelikož vyhodnocení celého skutkového stavu by zabralo zcela jistě více času. Návrh dále neřeší stavění či přerušení dvoudenní lhůty pro vydání rozhodnutí v případě, kdy soud daňový subjekt vyzve k vyjádření a není tedy jasné, kdy by byl soud povinen o návrhu rozhodnout. Rovněž jsem toho názoru, že pro zrušení či změnu zajišťovacího příkazu ve prospěch daňového subjektu není žádoucí, aby o tomto rozhodoval na návrh správce daně soud. Jednak není soudu stanovena lhůta pro vydání rozhodnutí, kdy by mělo být bezodkladné, ale nebylo by to ani účelné, jelikož ve prospěch daňového subjektu by mohl rozhodnout neprodleně i sám správce daně.

Nadto dlužno podotknout, že návrh neřeší problém vyvstávající z § 103 ZDPH, potažmo i dle §167 DŘ, kdy hrozí nebezpečí z prodlení a subjekt není objektivně schopen jistotu včas uhradit.

ČAK předmětnému návrhu vytýká, že návrh novely neřeší, jak soud rozhodne o zamítnutí návrhu na vydání zajišťovacího příkazu,⁹⁴ což je dle mého bezpředmětné vzhledem k § 53 SŘS, kde je stanoveno, kdy soud rozhoduje rozsudkem a kdy usnesením. Vzhledem k tomu, že zamítnutí návrhu by bylo rozhodnutím ve věci samé, rozhodoval by soud dle mého rozsudkem dle § 53 odst. 1 SŘS.

5.1.5 Nucená správa

Pro eliminaci likvidace postižených daňových subjektů je jedním z návrhů de lege ferenda zavedení institutu nucené správy, která by umožnila daňovému subjektu dále fungovat. Jsem toho názoru, že i ustanovení nuceného správce je rovněž zásahem do absolutního práva subjektu, avšak převažuje pozitivum, že by postižený subjekt do pravomocného rozhodnutí v meritu věci „přežil,“ čímž by byli chráněni i zaměstnanci subjektu a v neposlední řadě i obchodní partneři, kterým by nevznikly nedobytné pohledávky.

Vzhledem k vysoké úspěšnosti specializovaných insolvenčních správců při reorganizaci v rámci insolvenčního řízení by bylo možné se při zpracování novely inspirovat touto úpravou. Musel by být zřízen seznam osob, které by byly schopné být nucenými správci, např. z řad již zmiňovaných insolvenčních správců.

Nechci však srovnávat insolvenční řízení s vydáním zajišťovacího příkazu, a to vzhledem k tomu, že při zahájení insolvenčního řízení, kdy je rozhodnuto o úpadku dlužníka

⁹⁴ ŠŘÁMEK, Dušan. *ČAK odmítá, aby o zajišťovacích příkazech rozhodoval soud* [online]. ceska-justice.cz, 16. října 2018 [cit. 9. února 2019]. Dostupné na <http://www.ceska-justice.cz/2018/10/cak-odmita-aby-zajistovacich-prikazech-rozhodoval-soud/>

a povolena reorganizace, je jasné, že se do této situace zadlužení či předlužení subjekt dostal sám, ať už zaviněně či ne. Při vydání zajišťovacího příkazu je situace odlišná, jelikož zde není jistota, zda se subjekt opravdu podvodného jednání dopouštěl a zda si vydání zajišťovacího příkazu zavinil. Bylo by tedy nespravedlivé, aby mu byla upřena dispoziční práva s vlastním majetkem. Inspirativním zdrojem by tedy měl insolvenční zákon být zejména v procesní rovině.

Nucená správa by měla být alternativním řešením k daňové exekuci, kdy by nucený správce vykonával pouze činnost kontrolní a pod jeho dozorem by subjekt mohl nadále generovat zisk a normálně podnikat do doby, než by o zákonnosti zajišťovacích příkazů pravomocně rozhodl soud. Daňový subjekt by při některých rozhodnutích, které by měly být v zákoně stanoveny taxativním výčtem, např. při transakci převyšující určitou částku, musel mít souhlas nuceného správce. Souhlasím s VOP, že nucený správce musí být nezávislá osoba, a proto nemá být ustanoven z řad zaměstnanců Finanční správy ČR.⁹⁵

5.1.6 Dílčí závěr

Vzhledem k současné situaci přetížení soudů, kdy ani zdaleka není dostatek správních soudců, si nemyslím, že by bylo efektivní, aby o vydání zajišťovacích příkazů rozhodoval soud. Tuto pravomoc bych ponechala správci daně, který má navíc nejlepší výchozí pozici, jelikož u daňových subjektů provádí daňové kontroly a ve většině případů se na základě jejich průběhu, popř. výsledku rozhodne zajišťovací příkaz vydat.

Nabízí se možnost, dle mého ideální, a to zrušit odvolací řízení, vzhledem k nízké úspěšnosti pro daňové subjekty, jelikož nesouhlasím s VOP, která uvádí „*v odvolacím řízení totiž daňový subjekt může vznést své námitky proti zajišťovacímu příkazu, s nimiž se odvolací orgán musí vypořádat. Bez odvolacího řízení by správní soud nemohl přezkoumat, jak se správce daně (odvolací orgán) vypořádal s námitkami daňového subjektu, což nepovažuji za vhodné. Odvolací řízení tak poskytuje prostor pro dialog, který může vést k vyjasnění dílčích otázek*”⁹⁶, a to z prostého důvodu, kdy mám za to, že soud rozhoduje o zákonnosti rozhodnutí, zda byly splněny podmínky pro vydání či ne. V době odvolacího řízení stále není ukončeno řízení nalézací, a proto stále trvá omezenost námitek, a navíc v žalobě podané správnímu soudu subjekt vždy rozporuje jednání správce daně a jeho argumentace se mnohdy nikterak neliší od té, kterou uplatňoval již v podaném odvolání. Mám rovněž za to, že by se celé řízení zrychlilo,

⁹⁵ ŠABATOVÁ, Anna. *Veřejný ochránce práv. Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky ze dne 7. prosince 2017*, sp.zn. 4452/2017/VOP/RM

⁹⁶ Tamtéž

kdy by bylo na místě stanovení lhůty, ve které by soud musel rozhodnout o odkladném účinku žaloby. Záleží však na tom, zda by ve stanovené lhůtě pro rozhodnutí o odkladném účinku mohl subjekt disponovat se svým majetkem, vzhledem k účelu zajišťovacího příkazu. Bylo by dle mého efektivní ustanovit nucenou správu, přičemž nucený správce by kontroloval pohyb peněžních prostředků, zejména zda se daňový subjekt nezbavuje svého majetku. Pokud by soud odkladný účinek přiznal, nucená správa by byla ukončena, v opačném případě by zůstala ustanovena do pravomocného rozhodnutí ve věci.

Pokud by se daňový subjekt rozhodl bránit správní žalobou, byl by mu na žádost ustanoven zástupce, jak referuji výše, což by mu pomohlo jak s účinností obrany, tak s problémem nedostatku prostředků na úhradu zastoupení.

V neposlední řadě si myslím, že by i v případě nebezpečí z prodlení mělo být daňovým subjektům umožněno jistotu uhradit dobrovolně, kdy pouhý pokus správce daně kontaktovat daňový subjekt za účelem sdělení, že byl zajišťovací příkaz vydán mi, připadá přinejmenším nedostatečné. Jakož i v případě účinnosti zajišťovacího příkazu doručením, kdy exekuční příkaz neprodleně následuje.

Do pravomocného rozhodnutí soudu o zákonnosti zajišťovacích příkazů by měla platit presumpce neviny a po zajištění částky uvedené v zajišťovacím příkazu by v případě obrany daňového subjektu bylo vyloučené, aby se správce daně z částky uspokojil, tedy aby se z exekuce zajišťovací stala exekuce uhrazovací. A to i v případě, že by soud odkladný účinek žalobě nepřiznal.

Závěr

Zajišťovací příkaz jako prostředek ultima ratio musí být užíván s mimořádnou obezřetností, jelikož postiženým subjektům není koulí na noze, nýbrž rovnou na krku. Přes všechna v práci zmíněná úskalí se však domnívám, že pravomoc by neměla být přenesena na soudy. Jako účinnější řešení spatřuji novelizaci zákonné úpravy takovým způsobem, že správce daně pozbude tak velký prostor pro své správní uvážení, jakým momentálně disponuje. Vzhledem k povaze důvodů opravňujících vydání zajišťovacího příkazu, které není možné stanovit taxativně, se jeví mnou navrhované řešení přinejmenším jako problematické. Správce daně tedy bude muset vždy zvažovat, zda je nutné přikročit k tomuto instrumentu nebo zda postačí užití méně invazivního prostředku k zajištění daně. Jako reálnější změnou se jeví povinná účast zaměstnance s právním vzděláním při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu. Domnívám se, že by vyhodnocení situace zaměstnancem s právním vzděláním mohlo vést k spravedlivějšímu rozhodnutí, kdy by zejména kladl důraz na splnění zákonných podmínek (i s ohledem na judikaturu), čímž by se podílel na rozhodnutí o přípustnosti vydání zajišťovacího příkazu.

Finanční správa ČR na svou obranu uvádí, že je ve sporech ohledně zajišťovacích příkazů úspěšná v cca 70 %. Jsem si však naprosto jistá, že toto číslo bude strmě klesat v letošním a příštím roce, a to z toho důvodu, že zajišťovací příkazy vydané v kritických letech 2015-2017 začaly být přezkoumávány NSS vloni a další se na řadu dostanou právě letos a v příštím roce. Dlužno dodat, že předmětná statistika by měla vycházet z dat od roku 2009, tedy od doby přípustnosti soudního přezkumu. Součástí této práce měla být statistika úspěšnosti Finanční správy ČR, která by spočívala v počtu zrušených zajišťovacích příkazů v letech 2017 a 2018. Tuto jsem však nebyla schopna vytvořit, jelikož GFŘ mi na mou žádost poskytlo pouze omezené informace, „že v letech 2017 a 2018 bylo Odvolacímu finančnímu ředitelství, jakožto účastníku řízení ve správním soudnictví, jehož předmětem přezkumu byly vydané zajišťovací příkazy, doručeno 17 zrušujících rozsudků soudu prvního stupně a 15 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která vyzněla v neprospěch Finanční správy ČR.“ Odvolací finanční ředitelství mi poskytlo pouze informaci, že v předmětných letech bylo zrušeno 70 zajišťovacích příkazů v odvolacím řízení. Z těchto dat tedy není jasné, kolik zajišťovacích příkazů bylo v předmětné době zrušeno.

Ačkoli Finanční správa ČR není orgánem nestranným, jak jsem uvedla výše, není dle mého přijatelné, aby se nechávala unést politickou atmosférou. Měla by se naopak držet své

ustálené praxe za všech okolností. Možnou zneužitelnost Finanční správy ČR vnímám i v motivaci peněžitou odměnou odvíjející se od výše doměřené daně, která náležela řadovým zaměstnancům. Právě tuto skutečnost pokládám za zcela neakceptovatelnou. Nutno podotknout, že Finanční správa by měla v první řadě zastávat místo „pomocné organizace“, která daňové subjekty v jejich činnosti podporuje, pomáhá jim a nepředjímá jejich nepoctivý účel.

V rámci celé práce jsem svou pozornost věnovala zejména judikatuře soudů a v jedné podkapitole jsem rozebrala několik vybraných rozsudků ve věcech, kdy správce daně zejména procesně pochybil. Kladně však hodnotím rozhodnutí českých soudů, včetně NSS, která jsou ve svém právním názoru zcela konzistentní.

V poslední kapitole jsem se podrobněji zabývala možným způsobům řešení, kdy je dle mého žádoucí novelizace legislativy, aby došlo k zamezení excesům ze strany správce daně a eliminaci negativních dopadů po vydání zajišťovacího příkazu. To samozřejmě za předpokladu zachování účelu zajišťovacího příkazu. Jak jsem v dílčím závěru předestřela svůj ucelený názor, bylo by dle mého účelné zrušit odvolací řízení a umožnit přímou obranu daňového subjektu podáním správní žaloby, kdy by soud musel rozhodnout o odkladném účinku. Daňový subjekt by byl na žádost zastoupen zmocněncem ze seznamu, do kterého by byli zařazeni kvalifikovaní advokáti a daňoví poradci. Do pravomocného vydání meritorního rozhodnutí by se správce daně nemohl ze zajištěné částky uspokojit, tedy nemohla by nastat exekuce uhrazovací. Mám za to, že by takový postup výrazně přispěl k rychlosti a účelnosti obrany daňového subjektu a zároveň by došlo ke zmírnění negativních následků pojících se s vydáním zajišťovacího příkazu.

Od prosince roku 2018 je generální ředitelkou Finanční správy České republiky Tatjana Richterová, pod jejímž vedením se doufám nebudou zmiňované excesy opakovat a správci daně budou postupovat v souladu se zákonem a judikaturou českých soudů. V příštích týdnech bude vydána nová revize Metodiky realizace zajišťovacích příkazů, která, pevně věřím, rovněž pomůže Finanční správě se vyvarovat předchozích chyb a sjednotit praxi všech Finančních úřadů.

V úplném závěru je nutné konstatovat, že žádný z institutů zajištění daní nesmí být v právním řádu zakotven jako prostředek k dosažení cíle, ať je užitečný sebevíc, jelikož je nemyslitelné, aby účel světil prostředky.

Seznam použitých zdrojů

LITERATURA

BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2017. 122 s

BAXA, Josef. *Daňový řád. Komentář - II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 765-1537 s.

BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář - 7. vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017, 1118 s.

JANOŠÍKOVÁ, Petra. MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, 496 s.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016, 944 s.

LEGISLATIVA

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

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů

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

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

JUDIKATURA

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. září 2015, 62 Af 75/2014-230

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. června 2017, sp.zn. 22 Af 9/2017

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14.12.2018, sp.zn. 9 Af 22/2016

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

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

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

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

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2017, sp.zn. 4 Afs 140/2017
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2017, sp.zn. 10 Afs 33/2017
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. března 2018, sp.zn. 6 Afs 399/2017
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. dubna 2018, sp.zn. 7 Afs 67/2017
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. srpna 2018, sp.zn. 6 Afs 364/2017
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. září 2018, sp.zn. 5 Afs 321/2017
Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. července 2018, č.j. 32960/18/5100-41453-712140

ODBORNÉ ČLÁNKY

MORAVEC, Ondřej. *Uplatňování daňových pohledávek v insolvenčním řízení*. Právní rozhledy, 11/2018, s. 381-386

ŠIMKA, Karel. NOVÁKOVÁ, Petra. *Zajišťovací příkazy v judikatuře Nejvyššího správního soudu. O jedné „judikaturní kampani.“* Bulletin komory daňových poradců, 2/2018, s. 36-46.

ŠIMKA, Karel. *Soudní řád správní – co funguje a co by bylo vhodné změnit?* Bulletin komory daňových poradců, 2/2018, roč. s. 26-35

TARANDA, Petr. *Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu správce daně v proměnách času*. Právní rozhledy, 23-24/2014, s. 813-817

VONDRÁKOVÁ, Michala. *Zajišťovací příkazy*. Daně a finance, 2/2018. s. 11-22

INTERNETOVÉ ZDROJE

Berní správa má na zajišťovací příkaz jen jeden pokus, rozhodl Nejvyšší správní soud. Právní rádce, [online]. pravnicadce.cz, 23. dubna 2018 [cit. 18. ledna 2019]. Dostupné na <https://pravnicadce.ihned.cz/c1-66118370-berni-sprava-ma-na-zajistovaci-prikaz-jen-jeden-pokus-rozhodl-nejvyssi-spravni-soud>

Finanční správa pod palbou kritiky. 90^o, ČT24, [online]. ceskatelevize.cz, 18. května 2017 [cit. 2. února 2019] Dostupné na <https://www.ceskatelevize.cz/porady/11412378947-90-ct24/217411058130518/video/544596>

Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ze dne 19. prosince 2017, č.j. 101/13-121002-506729 ve znění Dodatku č. 4, č.j: 137801/17/7100-20118-012287. Dostupné na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf

Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů ze dne 15. června 2017, č.j. 47484/17/7100-20118-012287. Dostupné na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_GFŘ_NESPO.pdf

JANEČEK, Martin. *Babiš mě v kauze FAU neúkoloval, pochybili jsme v šesti případech, přiznal šéf Finanční správy* [online]. dvtv.cz, 27. září 2017 [cit. 8. ledna 2019]. Dostupné na <https://video.aktualne.cz/dvtv/babis-me-v-kauze-fau-neukoloval-pochybili-jsem-v-sesti-pripa/r~fbc31156a37911e79603002590604f2e/>

NÁPLAVOVÁ ČECHOVÁ, Jana. *K důvodům pro zajištění daně zajišťovacím příkazem* [online]. epravo.cz, 2. října 2014 [cit. 8. ledna 2019]. Dostupné na <https://www.epravo.cz/top/clanky/k-duvodum-pro-zajisteni-dane-zajistovacim-prikazem-95558.html>

Pád daňového inkvizitora. Reportéři ČT, ČT24, [online]. ceskatelevize.cz, 7. ledna 2018 [cit. 12. ledna 2019]. Dostupné na <https://www.ceskatelevize.cz/porady/1142743803-reporteri-ct/219452801240001/video/667236>

PETLACHOVÁ, Petra. *Finanční správa zkvalitňuje současnou praxi vydávání zajišťovacích příkazů* [online]. financnisprava.cz, 31. října 2017 [cit. 14. ledna 2019]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/financni-sprava-zkvalitnuje-soucasnou-pr-8835>

Poskytnutá informace GFŘ podle zákona o svobodném přístupu k informacím 85/2017 [online]. financnisprava.cz, 2017 [cit. 26. února 2019]. Dostupné na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/...financni.../Informace_106_2017_85.docx

PROCHÁZKOVÁ, Jiřina. *Zajišťovací příkazy – saga pokračuje* [online]. epravo.cz, 8. ledna 2018 [cit. 31. prosince 2018]. Dostupné na <https://www.epravo.cz/top/clanky/zajistovaci-prikazy-saga-pokracuje-106874.html>

Stanovisko Finanční správy k rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci společnosti FAU s.r.o. [online]. financnisprava.cz, 8. prosince 2017 [cit. 2. února 2019]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/stanovisko-financni-spravy-k-rozsudku-8918>

ŠIMKA, Karel. *Dnes (ještě) neumírej! Aneb kdy má firma postižená daňovým zajišťovacím příkazem mít naději na ekonomické „přežití“ do konce sporu o zákonnosti takového příkazu?* [online]. tablet.epravo.cz, č. 11/12 2016 [cit. 28. ledna 2019]. Dostupné na <https://tablet.epravo.cz/11-2016/judikatura-dnes-jeste-neumirej-aneb-kdy-ma-firma-postizena-danovym-zajistovacim-prikazem-mit-nadeji/>

Více než soud. Reportéři ČT, ČT24, [online]. ceskatelevize.cz, 19. června 2017 [cit. 13. ledna 2019]. Dostupné na <https://www.ceskatelevize.cz/porady/1142743803-reporteri-ct/217452801240020/>

OSTATNÍ

Metodický pokyn – Organizační zabezpečení postupu při zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty ze dne 28.7.2015, č.j. 28546/15/7100-40124-709095

Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 31.10.2017, č.j. 87133/17/7700-30133-711377

Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů ze dne 16.11.2011, č.j. 7342/11-2310

Návrh poslanců Miroslava Kalouska, Zbyňka Stanjury, Jana Farského a dalších na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony ze dne 16. července 2018

SCHILLEROVÁ, Alena. 20. schůze rozpočtového výboru sněmovny konaná dne 9. ledna 2019

SCHILLEROVÁ, Alena. 20. schůze rozpočtového výboru sněmovny konaná dne 20. února 2019

Stanovisko vlády k návrhu poslanců Miroslava Kalouska, Zbyňka Stanjury, Jana Farského a dalších na vydání zákona, kterým se mění zákon č.150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (sněmovní tisk č. 245) ze dne 15. srpna 2018, č. 515

ŠABATOVÁ, Anna. Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky ze dne 7. prosince 2017, sp.zn. 4452/2017/VOP/RM

Abstrakt

Cílem diplomové práce je podrobit úvaze problematiku zajišťovacích příkazů, a to zejména právní úpravy a zakotvení tohoto institutu s návrhem možného řešení. Práce je napsána v pěti kapitolách, kdy v první kapitole je tento institutu vymezen v rámci jeho právní úpravy a jeho účelu. V druhé kapitole je stručně shrnuto řízení před a po vydání zajišťovacího příkazu. Třetí kapitola je zaměřena na obranu daňových subjektů, a to jak v teoretické, tak i v praktické rovině. Čtvrtá kapitola analyzuje problematiku zajišťovacích příkazů, kdy se podrobně věnuje možným dopadům v případě neoprávněného vydání a analyzuje nejčastější chyby, kterých se správce daně při vydání již dopustil. Rovněž se zabývá možnou zneužitelností ze strany Finanční správy ČR a jejich zaměstnanců. Poslední kapitola, pátá, nabízí možná řešení, zejména v právní úpravě, která by mohla problematické aspekty institutu eliminovat.

Klíčová slova

Zajišťovací příkaz, zajištění daní, správa daní, daně, daňový řád, DPH, správce daně, Odvolací finanční ředitelství, finanční úřad, Generální finanční ředitelství, Finanční správa České republiky

Abstract

The aim of this diploma theses is to evaluate the more detailed consideration of the issue of securing orders, mainly the legal regulation and the establishment of this institute with a proposal for a possible solution. The work is divided into five chapters. In the first chapter this institute is defined within its legal regulation and its purpose. The second chapter briefly summarizes the procedure before and after the issuance of the securing order. The third chapter focuses on the defense of taxpayers, both in the theoretical and practical levels. The fourth chapter analyzes the issue of securing orders, where it is explained in details with the possible consequences in the case of unauthorized issuance and analyzes the most common mistakes that the Tax Administrator has already made. It also deals with the possible misuse by the Financial Administration of the Czech Republic and their employees. The fifth chapter offers possible solutions, especially in legislation that could eliminate the problematic aspects of the institute.

Key words

Securing order, securing taxes, the Administration of taxes, taxes, Tax Procedure Act, value added taxes, Tax Manager, Appeal Financial Directorate, Tax Authority, General Financial Directorate, Financial Administration of the Czech Republic