

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Michala Vondráková

**Zajišťovací příkazy v teorii a praxi finanční
správy a správních soudů**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra Finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce: 31.3.2020

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

Část této práce byla použita v rámci soutěže SVOČ v roce 2018 a takto vypracovaná část byla publikována v časopise Daně a finance, ročník 26, číslo 2 (2018).

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 109 454 znaků včetně mezer.

V Praze dne 31.3.2020

.....

Michala Vondráková

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala především svojí rodině, hlavně rodičům, kteří mi poskytovali cenné rady a doporučení ohledně směřování práce a zdrojů.

Dále bych ráda poděkovala doc. Boháčovi, vedoucímu této práce, za jeho cenné rady a pomoc, i v době krize.

Obsah

Úvod.....	1
1 Obecně o zajišťovacích příkazech.....	4
1.1 Co je to zajišťovací příkaz?	4
1.2 Jak se bránit proti zajišťovacímu příkazu?	13
1.3 Statistika	17
2 Rozbor judikatury.....	19
2.1 Českomoravská olejářská komanditní společnost	21
2.2 KM PLUS spol. s r.o.	25
2.3 Petr Š.....	28
2.4 LEDOPA GROUP s.r.o.	32
2.5 HERO Computers s.r.o.....	36
Závěr.....	41
1. Aktuální situace ohledně zajišťovacích příkazů.....	41
2. A co dál?.....	41
3. Zajišťovací příkazy, ano nebo ne?	43
4. Závěrem.....	44
Seznam použitých zdrojů	45
1. Zákonné předpisy	45
2. Materiály Finanční správy.....	45
3. Judikatura NSS.....	45
4. Ostatní judikatura	46
5. Literatura	46
6. Ostatní zdroje	46

Úvod

Zajišťovací příkaz. Toto slovní spojení se, zvláště v posledních několika letech, stalo velmi kontroverzním tématem. Především před volbami do Poslanecké sněmovny na podzim roku 2017, bylo použití zajišťovacích příkazů správcem daně značně kritizováno odbornou i laickou veřejností. Média se průběžně pokouší prokázat, že zajišťovací příkazy jsou využívány pouze ke zničení politických nebo ekonomických oponentů současných politických špiček. Přestože tuto možnost nelze zcela vyloučit, tato paušalizace je naprosto nepřijatelná a dokazuje naprosté nepochopení problematiky zajišťovacích příkazů.

Cílem této práce je analýza oprávněnosti použití zajišťovacích příkazů na základě rozsudků Nejvyššího správního soudu a porovnání jednotlivých případů. V této diplomové práci se v rámci teoretické části pokusím objasnit, co to vlastně zajišťovací příkaz je. V teoretické části budu vycházet z ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zejména z § 167 a následujících, které se zabývají zajišťovacími příkazy. V souvislosti s tím je třeba brát v úvahu i § 103 zákona č. 235/20014 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), který umožňuje Finanční správě rychlejší nabytí právní moci zajišťovacích příkazů, což je důležité zejména v rámci rozboru judikatury. V teoretické části jsou jako zdroj použity komentáře daňového řádu od Baxy a Kaniové a Lichnovského, dále také publikace od Balcara zabývající se zajišťovacími příkazy a články publikované jak odborníky z řad daňových poradců, tak i články zveřejněné Finanční správou, případně i články a pořady z médií, které jsou určené pro laickou veřejnost.

V druhé části této práce se pokusím popsat a analyzovat pět rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které jsou nějakým způsobem významné pro vývoj použití zajišťovacích příkazů a úpravu chování Finanční správy. Tyto judikáty také poukazují na trendy zaměření daňových kontrol, které se v poslední době objevily. V některých případech bylo důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů doměření daně z přidané hodnoty, kvůli změně místa plnění při přepravě pohonných hmot do České republiky na základě změny posouzení ze strany Finanční správy. Daňové subjekty uplatňovaly odpočty z daně z přidané hodnoty, které by ale po přesunu místa plnění do zahraničí, jak k tomu Finanční správa přistoupila, že odpočty z daně z přidané hodnoty byly nezákonné, a proto se byly doměřovány vysoké částky, které tolik zaujaly pozornost médií. Daňové subjekty samozřejmě proti tomuto doměření daně z přidané hodnoty

bojovaly, ale víc se bránily zajišťovacím příkazům, na základě kterých byly na daňové subjekty uvaleny okamžité exekuce v rádech stovek milionů korun.

V rámci této části práce jsem se snažila vyvážit rozhodnutí, ve kterých byly zajišťovací příkazy potvrzeny jako správné s těmi, kde Nejvyšší správní soud zajišťovací příkazy zrušil pro jejich nezákonnost. Snažila jsem se tedy ilustrovat, že použití zajišťovacích příkazů je v některých případech zcela na místě, zatímco jindy překročila Finanční správa všechny meze a v podstatě zbytečně zlikvidovala daňový subjekt.

Judikáty, které jsem vybrala, byly v některých případech značně medializovány, a to s větší či menší přesností ohledně důvodu vydání zajišťovacích příkazů. Případy prezentované v médiích jsou ovšem velmi jednostranné, protože svůj postoj tam může vyjádřit pouze daňový subjekt. Oproti tomu Finanční správa má povinnost mlčenlivosti, takže přestože může být vydání zajišťovacího příkazu zcela na místě, není oprávněná se k tomu vyjádřit. To vedlo k velmi negativnímu zobrazování zajišťovacích příkazů, vzhledem k tomu, že média často preferovala senzaci oproti pravdivému zjištění situace.

Tato diplomová práce je založena zejména na použití kvalitativního výzkumu s kvantitativními prvky. V práci tedy primárně analyzuji platnou právní úpravu institutu zajišťovacích příkazů a judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se tohoto institutu. Zároveň ale představené judikáty porovnávám z hlediska oprávněnosti použití institutu zajišťovacích příkazů, případně důvodů odlišného výsledku soudního řízení ve srovnatelných případech.

Institut zajišťovacích příkazů jde v podstatě popsat i pohádkovou formou. Na jedné straně se hrdinná státní správa pokouší zabránit zlotřilým banditům z řad podnikatelů podvádět při odvodu daní. Jako hlavní zbraň k tomu používají právě zajišťovací příkazy, v podstatě takové rytíře v zářivé zbroji, kteří ve jménu zákona přijedou a zajistí pořádek. Na straně druhé, je možné popsat správce daně jako zlého černokněžníka, který se zjeví v domku řemeslníka, který poctivě platí daně a nemá zlé úmysly a pomocí zajišťovacího příkazu chudáka zakleje a sebere mu veškerý majetek. Kde je ale pravda? Jako vždy v podobných případech někde uprostřed.

Správce daně není ani padouch ani hrdina, ale součást státní správy. Nepohádkovou definici správce daně je možno nalézt v § 10 daňového řádu. Pro účely této práce je to nejčastěji úřad, který je součástí Finanční správy (finanční úřad, Generální finanční ředitelství, apod.), ovšem pod definici podle daňového řádu spadají také celní úřady nebo např. i obecní úřady s pravomocí stanovovat poplatky. Daňový subjekt je pak definován v § 20 daňového řádu.

Kolem zajišťovacích příkazů existuje obrovská mediální bublina. Tím se z institutu, který je už desítky let součástí našeho právního řádu, stává strašák, kterým mávají média před daňovými subjekty. Je pravda, že jsou zajišťovací příkazy v poslední době nadužívány, a ne vždy jsou jejich odůvodnění v souladu s právním řádem. Je ovšem také pravdou, že v poslední době jsou čím dál častěji odhalovány karuselové podvody s odpočty daně z přidané hodnoty. V době internetu, kdy prodej majetku a převedení hotovosti jsou otázkou několika kliknutí, je často jedinou možností provést okamžité zabavení majetku společnosti, aby byla šance daň někdy vybrat.

Co je také důležité zmínit, je dopad na daňový subjekt. Tím je myšlen samozřejmě dopad finanční, kdy daňový subjekt ze dne na den přijde o možnost disponovat se svými finančními prostředky a často i s movitým a nemovitým majetkem. Dále je zde ale ještě jeden aspekt dopadu, a to zejména ve spojení s medializací celého problému. Některé daňové subjekty, na které byly zajišťovací příkazy vydány bojovaly s poškozením pověsti do takové míry, že jim to ovlivnilo soukromý život. Především ty osoby, které žijí v menších městech nebo na vesnicích na venkově byli rázem považováni za zločince, a údajně nemohli zajít ani do místní hospody. Vzhledem k délce trvání soudního řízení, kde bylo rozhodováno o oprávněnosti zajišťovacích příkazů, je takový zásah do soukromého života velmi zřetelný.

1 Obecně o zajišťovacích příkazech

1.1 Co je to zajišťovací příkaz?

Tato část práce obsahuje vysvětlení institutu zajišťovacího příkazu. Je zaměřená především na historii tohoto institutu a důvody, proč se podle odborníků zajišťovací příkazy, přes svou dlouhou přítomnost v českém právním systému, začaly veřejně diskutovat teprve v posledních několika letech. Dále bude prodiskutována právní úprava institutu zajišťovacích příkazů v českém právu a možná novelizace daňového řádu.

1.1.1 Historie

Vzhledem k prezentaci zajišťovacích příkazů v médiích, je snadné nabýt dojmu, že tento institut je velkou novinkou, kterou Finanční správa začala používat pouze v posledních několika letech. Nicméně zajišťovací příkaz je jedním z nejtradičnějších institutů daňového práva. Statistika počtu vydaných zajišťovacích příkazů (viz dále) vysvětluje jejich současnou zprofanovanost a důvod, proč jsou tak často diskutovány i v médiích. Nicméně krátký pohled do historie dokáže, že tento institut není novinkou, jak se média snaží poukázat.

Již v období První republiky, byl tento institut uzákoněn v § 284 a násl. zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních: *„Je-li vybrání daně s přírážkami dosud nepředepsané nebo nesplatné ohroženo, může vyměřovací úřad, uveda důvody, z nichž pokládá vybrání za ohrožené, uložit poplatníkovi písemným, ihned proveditelným příkazem, ani ji až do jejího zapravení zajistil do částky v příkazu uvedené.“* Z uvedeného je patrné, že nejenže tento institut byl uzákoněn již před 90 lety, ale navíc formulace tohoto ustanovení není příliš odlišná od té současné.

Institut zajišťovacího příkazu byl používán i v období komunismu. Výše zmíněný zákon o přímých daních platil až do roku 1953. Poté byla vydána vyhláška ministra financí č. 162/1953 Ú.I., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových. Zde bylo v § 96 a násl. upraveno zajištění úhrady na nesplatnou nebo nepředepsanou daň: *„Je-li obava, že nesplatná nebo nepředepsaná daň za běžný rok nebo za léta minulá bude nedobytná v době, kdy je možno vymáhat ji exekucí (§ 51), nebo že v té době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, zajistí národní výbor na úhradu takové daně peněžité pohledávky poplatníka nebo jeho věci a cenné papíry až do částky, kterou podle pomůcek, jež má národní výbor po ruce, bude poplatník povinen zaplatit, až se daň stane splatnou nebo až bude stanovena a předepsána.“* (§ 96, odst. 1) Na rozdíl od současné úpravy zde byla zvláštní ustanovení pro případ, že se poplatník hodlá vystěhovat do ciziny nebo pokud plní *„tuzemský dlužník svůj závazek vůči devizovému cizinci,*

který podléhá zdanění v tuzemsku.“ (§ 96, odst. 2, písm. d). Tato formulace se s menšími úpravami v roce 1962 udržela v českém právním řádu až do roku 1992, kdy byl vydán zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

V tomto zákoně byl institut zajišťovacího příkazu upraven v § 71. Nejdůležitějším rozdílem mezi touto úpravou a tou současnou je lhůta tří kalendářních dnů, která byla nově změněna na tři pracovní dny. Na druhou stranu zde chybí možnost urychlení řízení v případě hrozícího nebezpečí z prodlení, která byla nově zavedena v daňovém řádu a v zákoně o DPH. Zajímavostí je, že v důvodové zprávě k zákonu o správě daní a poplatků, je uvedeno, že *„opatření k zajištění daní jsou navrhována pro krajní případy,“* protože *„opatření k zajištění daně před její zákonnou splatností je úspornější než vymáhání nezaplacené daně po termínu splatnosti.“*

Z výše uvedeného je patrné, že zajišťovací příkaz vůbec není novinkou, kterou by současná politická scéna prosadila do zákonné úpravy, jen aby mohla zničit společnosti dle libosti, jak je často prezentován v médiích. Naopak, je součástí českého právního řádu již desítky let, a ani jeho zakotvení v zákoně také neprošlo za dobu své existence většími změnami, i přes změny režimů a zákonných předpisů.

V rámci svého publikace výzkumu na téma zajišťovacích příkazů cituje Mgr. Violeta Bajmaku osloveného daňového poradce, který období mezi lety 2013 až 2016 označuje za *„období zajišťovacího šílenství“*¹ Experti oslovení pro tento výzkum se shodují, že impulsem k tomu, aby Finanční správa začala v tak velkém počtu zajišťovací příkazy používat nebyly důvody politické, jak je často veřejnosti podsouváno. Údajně je jím § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který otevřel nové možnosti pro boj s daňovými úniky právě zjednodušením vydávání zajišťovacích příkazů k zajištění daně z přidané hodnoty.

1.1.2 Právní úprava zajišťovacího příkazu

Zajišťovací příkaz definuje daňový řád. Konkrétně je možné jeho definici nalézt v Dílu 4. Zajištění daní, § 167 - § 169 tohoto zákona. Pro pochopení podstaty tohoto institutu, jsou nejdůležitější odstavce 1 a 2 § 167:

„(1) Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

¹ BAJMAKU, Violeta. „Zajišťovací Příkazy Očima Expertů.“ *Bulletin Komory Daňových Poradců* 3/2019 s.52. ISSN: 1211-9946

(2) Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.“

Baxa a Kaniová uvádí k použití tohoto institutu: *„Zajištění úhrady daně dopadá na dva okruhy situací; zajistit lze úhradu na dosud nestanovenou daň, je-li důvodná obava z její nedobytnosti, a dále též na daň již sice stanovenou, ale dosud nesplatnou.“*² Zajišťovací příkaz je možné vydat pouze v době, kdy daň buď ještě stanovená nebyla nebo ještě není splatná. Jedná se tedy o předběžné a dočasné rozhodnutí umožňující dosáhnout cíle, tedy správného výběru daně.

Podle Lichnovského je zajišťovací příkaz *„tzv. předstižným rozhodnutím založeným na často hypotetické úvaze, když se současně jedná o závažný zásah do majetkové sféry daňového subjektu. V souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti je tak správce daně před vlastním vydáním zajišťovacího příkazu nucen zvážit, zda vydání příkazů je s těmito zásadami v souladu, tj. zda se jedná o prostředek, který daňový subjekt co nejméně zatěžuje, a ještě umožňuje dosažení cíle správy daní.“*³

1.1.2.1 Obsah rozhodnutí

Zajišťovací příkaz vydaný správcem daně na základě § 167, musí obsahovat náležitosti rozhodnutí podle § 102 daňového řádu. V případě nesplnění této povinnosti, může nepřítomnost základních náležitostí ovlivnit zákonnost daného rozhodnutí nebo dokonce způsobit jeho nicotnost. Nicméně je samozřejmé, že nedostatek musí být natolik zásadní, že *„po příjemci rozhodnutí nebude možno požadovat, aby byl takovýmto rozhodnutím vázán.“* Zároveň ale by měl být jakýkoli rozpor se zákonem v neprospěch správce daně, zvláště v situaci, kdy by došlo k zásahu do práv a povinností poplatníka.⁴

V Metodickém pokynu k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ve znění aktualizace účinné ke dni 25.2.2019, který vydalo Generální finanční ředitelství, je seznam bodů, které musí zajišťovací příkaz obsahovat, které vyplynuly z judikatury Nejvyššího správního soudu.⁵ Správce daně má v zajišťovacím příkazu uvést hlavní ekonomickou činnost daňového subjektu, ať už dle obchodního nebo živnostenského rejstříku nebo takovou, kterou daňový subjekt veřejně deklaruje a jaká je správcem daně známa. Také sídlo, kde je zvláště nutné

² BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. Daňový Řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer (ČR), 2011. ISBN: 978-80-7357-564-9

³ LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK, Petra NOVÁKOVÁ, Eva KOSTOLANSKÁ, Tomáš ROZEHNAL. *Daňový Řád: Komentář*, 3. vydání Praha: C.H. Beck, 2016. s. 609 ISBN: 978-80-7400-604-3

⁴ Lichnovský, Ondrýsek, a kol., 412

⁵ „Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, ve znění aktualizace účinné ke dni 25. 2. 2019“ 18.2.2019, https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/13847_19_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP_aktualizace.pdf, s. 3

podat důkazy zjištění virtuálního sídla, například místní šetření, přičemž nelze konstatovat že se jedná o virtuální sídlo bez dalšího. Dále je třeba dodat popis statutárních orgánů, ať už v době vzniku daňové povinnosti nebo předtím, pokud je to důležité vzhledem k odkazu na personální a kapitálovou propojenost, případně jak často se statutární orgány daňového subjektu mění, případně pokud některý z nich má sídlo nebo trvalý pobyt v zahraničí. Také je nutné uvést údaje z evidencí a rejstříků, které jsou správci daně dostupné, především samozřejmě z úřední evidence správce daně, aby správce daně doložil, jaké prostředky má daňový subjekt k uskutečňování ekonomické činnosti, zejména kvůli prokázání odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost daně. Předposledním bodem je nutnost popsat transakci, která k zajišťovacímu příkazu zavdala důvod, případně lze popis nahradit odkazem na rozhodnutí, kterým byla dosud nesplatná daň stanovena, kde by měl správce daně zdůraznit především pochybnosti o fakticitě daných transakcí. Posledním bodem je nutnost popisu probíhajícího nalézacího řízení, případně odkaz na rozhodnutí, kterým byla daň stanovena.⁶

1.1.2.2 Odůvodněná obava

Asi nejdiskutovanější částí § 167 odst. 1 je spojení „odůvodněná obava.“ Tomuto spojení je věnováno mnoho prostoru jak v komentářích k daňovému řádu, tak v článcích a publikacích na téma zajišťovacích příkazů. Odůvodněná obava je totiž základním stavebním kamenem pro vydání zajišťovacího příkazu, a pokud tato obava není řádně vysvětlena v odůvodnění příkazu, je pravděpodobné, že tento příkaz bude v odvolacím řízení nebo při soudním přezkumu zrušen.

V případě předchozí právní úpravy bylo již v důvodové zprávě uvedeno, že zajišťovací příkaz je pouze pro krajní případy. To v případě daňového řádu neplatí. Zde byl v důvodové zprávě pouze obecně vymezen obsah odstavců 1 a 2. Vzhledem k tomu, že tak zásadní věc, jakou je odůvodněná obava nebyla vymezena zákonodárcem, bylo nutné ji postupem času vymežit, aby se sjednotilo vydávání zajišťovacích příkazů ze strany Finanční správy.

Pojetí odůvodněné obavy je možné nalézt v *Metodice realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů* vydané Generálním finančním ředitelstvím v roce 2011. V této Metodice je uveden demonstrativní výčet 18 situací, které nasvědčují tomu, že v daném případě existují důvodné obavy, že daň v budoucnu nebude vymahatelná. Je zde uvedeno, že je třeba mít se na pozoru, pokud je u daného subjektu např.

⁶ „Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, ve znění aktualizace účinné ke dni 25. 2. 2019“ s. 3-4

negativní historie osob spojených s daňovým subjektem, pokud právnická osoba vstoupila do likvidace nebo třeba pokud v minulosti nastalo nepravidelné podávání daňového příznání.⁷

Ve zmíněné Metodice je dále uvedeno, že konkrétní obava, která vedla správce daně k domněnce, že daň nebude v budoucnu vymahatelná, musí být uvedena v odůvodnění zajišťovacího příkazu, protože „při přezkoumávání správnosti a zákonnosti zajišťovacího příkazu bude soud vycházet především z jeho odůvodnění.“⁸ K problematice důvodných obav se vyjádřil i Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku 1 As 27/2014-31, kde je uvedeno: „Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně.“

Rambousek, daňový poradce a jeden z největších kritiků zajišťovacích příkazů z řad odborné veřejnosti, k odůvodněné obavě uvádí: „Na jednu stranu by měl být správce daně schopen odůvodnit, z jakého důvodu se domnívá, že daňový subjekt ukončí svoji činnost a převede majetek jinam, ale na druhou stranu by se měl vyrovnat i se situací, kdy daňový subjekt nemá majetek k zajištění daně a toto zajištění pouze povede k okamžitému ukončení činnosti daňového subjektu, ale nepovede k vlastnímu zajištění daně a zároveň toto zajištění znemožní další výnosy daňového subjektu.“⁹

Důvodem pro tak velký důraz na sdělování důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu je, že se jedná o velký zásah do vlastnického práva daňového subjektu, které je mu ústavně zaručeno.¹⁰ Z uvedených zdrojů je patrné, že odůvodněná obava představuje velmi tenkou hranici, kterou musí správce daně správně navigovat, aby jím vydaný zajišťovací příkaz byl platný. Pokud je tato obava v odůvodnění vydaného zajišťovacího příkazu málo konkrétní, vystavuje se správce daně riziku, že příkaz bude v budoucnu prohlášen za nezákonný. Ovšem i v případě, že je důvodná obava správně konkretizována, avšak daňovým subjektem je prokázáno, že tato obava je zcela neopodstatněná, je možné, aby byla důvodem pro zrušení příkazu.

⁷ „Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů“, 16. listopad 2011, <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/vymahani-dani/vymahani-metodika/metodika/Metodika-realizace-zajistovaciho-prikazu-dle-danoveho-radu-8596>.

⁸ „Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů“.

⁹ RAMBOUSEK, Jan. „Zajišťovací příkaz - budoucí každodenní instrument?“, *DEx*. 2014, č. 5. 7. říjen 2014. s. 14. ISSN 2533-4484

¹⁰ Lichnovský, Ondrýsek, a kol., *Daňový řád: komentář*. 611

1.1.2.3 Vykonalnost

Dalším problémem, vůči kterému se daňové subjekty často ohrazují u zajišťovacích příkazů, je jejich vykonatelnost. Dle § 167, odst. 3 daňového řádu, má daňový subjekt 3 pracovní dny na složení jistoty na depozitní účet správce daně. Ovšem 3 dny jsou stanoveny pouze v případě, že nehrozí nebezpečí z prodlení. Pokud takové nebezpečí hrozí, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení subjektu.

Ustanovení o vykonatelnosti v případě hrozícího nebezpečí z prodlení vytváří pro některé subjekty poněkud paradoxní situaci. Jak poznamenává Balcar, ve většině případů je okamžik oznámení zároveň okamžikem doručení. Jenže pokud je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem jeho doručení, tak „i kdyby tedy měl daňový subjekt vůči správci daně vyhovět a jistotu na depozitní účet dobrovolně složit, nemá možnost, protože správce daně zpravidla připravuje zajišťovací příkaz zároveň s exekučním příkazem.“ Dále dodává, že „exekuční příkaz je odůvodněn v tom smyslu, že daňový subjekt dobrovolně nesplnil povinnost, která mu byla uložena zajišťovacím příkazem.“¹¹ Z citovaného je ovšem jasné, že i kdyby se daňový subjekt pokusil povinnost uloženou zajišťovacím příkazem splnit, nebyla mu dána možnost.

Situace se ještě navíc komplikuje, pokud správce daně použije podpůrně ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty: „Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.“ Toto ustanovení se samozřejmě použije pouze v případě, že daň, kterou bude příkaz zajišťovat je daní z přidané hodnoty, nicméně i tak je používáno velmi často a propojení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty s problematikou zajišťovacích příkazů obecně je hojně diskutováno.

Podle Baxy a kol. by toto ustanovení „mělo napomoci při výběru daně především 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. Fakt, že zajišťovací příkaz bude účinným a vykonatelným již jeho vydáním, by měl finančním úřadům umožnit „zajistit“ finanční prostředky na účtu daného plátce.“¹²

¹¹ BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. Praha: C.H. Beck. 2017. ISBN 9788074006821. s. 48

¹² Baxa, Kaniová, a a kol., *Daňový řád. Komentář*.

V situaci, kdy je podpůrně použito toto ustanovení, je tedy paradox pro daňový subjekt ještě výraznější. Zajišťovací příkaz je vykonatelný okamžikem jeho vydání, čímž se rozumí okamžik, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. (§ 101, odst. 2 daňového řádu) Je tedy možné, že se o možnosti exekuce dozví dříve exekutor než daňový subjekt. V praxi se údajně stává, že se daňový subjekt o existenci zajišťovacího příkazu a následné exekuci dozví teprve v okamžiku, kdy mu budou zablokovány prostředky na bankovním účtu.¹³

1.1.2.4 Postup po vydání zajišťovacího příkazu

V okamžiku, kdy se zajišťovací příkaz stane vykonatelným, mohou nastat tři různé situace. První možností je, že subjekt uposlechne výzvy a požadovanou jistotu uhradí na depozitní účet správce daně. V případě daně, která v době vydání zajišťovacího příkazu ještě nebyla stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Zajišťovací příkaz bude ukončen právě ke dni splatnosti daně a peníze budou převedeny na úhradu daně. Pokud daň již stanovena byla a „*uplynul-li den splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán z důvodu, že dosud neuplynul den její splatnosti, zaniká tímto dnem účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.*“ (§ 168, odst. 4, 5 daňového řádu) V obou případech, pokud vznikl vratitelný přeplatek, tak bude do 15 dnů od jeho vzniku vrácen správcem daně daňovému subjektu, i bez jeho žádosti.

Dále může nastat situace, že důvod pro vydání zajišťovacího příkazu pomine před tím, než bude daň stanovena nebo splatná. V tom případě, „*správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu.*“ (§ 168, odst. 3 daňového řádu) Je také možné, že správce daně zjistí, že zajištěná částka je příliš vysoká. Pokud zjistí důvod pro snížení jistoty, rozhodne „*o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního.*“ (§ 168, odst. 3 daňového řádu) V metodice, kterou vydalo Generální Finanční Ředitelství, je k tomuto ustanovení dodáváno, že správce daně může zajištění snížit, ale nemůže ho dodatečně zvyšovat.¹⁴ Pokud tedy ke snížení zajištění přistoupí, musí si být jistý, že vyšší jistina nebude třeba. Jako v prvním případě, pokud vznikne přeplatek, bude tento přeplatek vrácen bez žádosti do 15 dnů.

Podle Balcara je ale ukončení zajišťovacího příkazu v praxi používané minimálně. Na základě jeho dotazu, mu z Generálního Finančního Ředitelství byla poskytnuta informace, že například z 1032 vydaných zajišťovacích příkazů v roce 2014, jich bylo podle tohoto

¹³ Balcar, *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. s. 39

¹⁴ „Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů“.

ustanovení ukončeno pouze 9. Co se týče snížení částky v zajišťovacím příkazu, tyto údaje Generální Finanční Ředitelství nesleduje, a tak ani nekontroluje, zda je tato povinnost ze strany finančních úřadů dodržována.¹⁵

1.1.2.5 Exekuce

Poslední situace, která může nastat po vydání zajišťovacího příkazu, je že daňový subjekt nesplní povinnost, kterou mu tímto příkazem správce daně stanoví. V takovém případě na základě § 176, odst. 1, písm. c) daňového řádu je vykonatelný zajišťovací příkaz exekučním titulem, na jehož základě probíhá zajišťovací exekuce. Zvláštností exekuce na základě zajišťovacího příkazu je, že podle § 182, odst. 3 daňového řádu „*Při exekuci, jejímž exekučním titulem je zajišťovací příkaz, se hradí pouze hotové výdaje.*“

Nicméně, § 169 daňového řádu umožňuje změnu exekučního titulu ze zajišťovacího příkazu na vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně:

„Pokud nebyla při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěná částka uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodu toho, že zajištěná daň se stala splatnou podle § 168 odst. 4 nebo 5, rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.“ (§ 169 daňového řádu)

Podle Lichnovského se na základě poznatků z Finanční správy ukázalo, že „*veškeré náklady spojené s přechodem exekuce zajišťovací na uhrazovací byly uspokojovány odděleně od nedoplatku.*“¹⁶

Jak již bylo zmíněno dříve, fakt, že zajišťovací příkaz je titulem pro exekuci, je v praxi často jednou z nejproblematictějších věcí pro daňový subjekt, kterého se to týká. V článku v Bulletinu Daňových poradců zmiňuje Hajdušek, že „*v praxi se plátce o vydání zajišťovacích příkazů a nařízené exekuci dozví obvykle tak, že je mu „z ničeho nic“ zablokován bankovní účet a exekutoři mu začínají zabavovat majetek.*“¹⁷ Taková událost může být pro daný subjekt likvidační, protože pokud nemůže manipulovat s finančními prostředky a je mu zabaven movitý a nemovitý majetek (např. tedy i stroje na výrobu), nejenže nemůže zaplatit dalším společnostem, pro které takové nesplacené závazky představují finanční zátěž, jeho

¹⁵ Balcar, *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. s. 53 - 55

¹⁶ Lichnovský, Ondříšek, a kol., *Daňový řád: komentář*. s. 684

¹⁷ HAJDUŠEK, Tomáš. „Zajišťovací příkazy – prostředek ultima ratio nebo standardní postup správce daně?“ *Komora daňových poradců Bulletin*. 2017, č. 2 (b.r.). s. 19. ISSN: 1211-9946

zaměstnanci nemohou pracovat, ani nejsou prostředky na jejich zaplacení. Nemluvě o tom, že takový subjekt bude jen těžko platit daně v budoucnu. Na druhou stranu, je nutné uznat, že v případě, že hrozí, že by se subjekt pokusil majetek rozprodat a poslal společnost do likvidace, je rychlá exekuce pravděpodobně jediným způsobem, jak zamezit, aby daň zůstala nevybraná.

1.1.2.6 Penále

Jedním z následků porušení povinností při správě daní je dle § 251 daňového řádu penále. Povinnost uhradit penále vzniká z částky doměřené daně a správce daní o ní rozhoduje platebním výměrem. Nicméně problém nastal pro kombinaci zajišťovacích příkazů, penále z daně doměřené a zajištěné zajišťovacím příkazem a exekučních příkazů z titulu tohoto penále. Tato situace byla vyřešena judikatorně, a to v rozsudku 6 Afs 399/2017-26 ze dne 14.3.2018 ohledně zajišťovacích příkazů vůči společnosti AB Chemitrans s.r.o. Nejvyšší správní soud zde uvedl: *„Penále ze daně, která byla ještě před stanovením zajištěna zajišťovacím příkazem, je podle § 251 odst. 3 ve spojení s § 168 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 30.6.2017, splatné a tedy vymahatelné až poté, co dodatečný platební výměr, kterým byla daňovému subjektu uložena povinnost uhradit toto penále, nabude právní moci. Před tímto okamžikem nelze exekuční příkaz na takové penále vydat.“* (6 Afs 399/2017-26)

Jinými slovy, v tomto případě správce daně vydal v týž den dodatečné platební výměry, kterými doměřil daň z přidané hodnoty a zároveň uložil povinnost zaplatit za doměřenou daň penále. AB Chemitrans s.r.o. se proti dodatečným platebním výměrům odvolala. Vzhledem k odvolání proti dodatečným platebním výměrům tyto ještě nenabýly právní moci a přesto správce daně nařídil daňovou exekuci na dosud nesplacené penále. Nejvyšší správní soud tedy označil tento postup za chybný a v současnosti je vyžadováno, aby dodatečné platební výměry nabýly právní moci než je možné vydat exekuční příkazy na penále z nich vyplývající.

1.1.2.7 Navrhovaná novela daňového řádu ohledně zajišťovacích příkazů

V současné době je v procesu schvalování novela daňového řádu Sněmovní tisk 580, která 12.2.2020 byla schválena Poslaneckou sněmovnou ve třetím čtení. V rámci této novely jsou navrhovány i změny týkající se zajišťovacích příkazů. Nejvýznamnější změnou je navrhované přidání § 167 odst. 5: *„Je-li zajišťovací příkaz vykonatelný, může správce daně na základě předchozího písemného souhlasu daňového subjektu s úředně ověřeným podpisem vyzvat tento daňový subjekt k podání prohlášení o majetku i v případě, že by nedoplatek mohl být uhrazen daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb.“*

To reaguje na hlasitou kritiku exekučního zabavování majetku Finanční správou na základě zajišťovacích příkazů.¹⁸

Nově by tedy daňový subjekt měl mít možnost místo exekuce podat prohlášení o majetku na základě výzvy správce daně, která bude podmíněna souhlasem daňového subjektu s ověřeným podpisem. Podmínka souhlasu daňového subjektu s výzvou k podání prohlášení o majetku je v důvodové zprávě k novele daňového řádu odůvodněna tím, že prohlášení o majetku může být pro daňový subjekt invazivnější než exekuce. Na druhou stranu je ale nutné, aby si daňový subjekt uvědomil, že od okamžiku doručení výzvy je právní jednání vedoucí ze zcizení majetku poplatníka relativně neúčinné. Zároveň je nutné zdůraznit, že pokud subjekt i přes svůj souhlas s výzvou prohlášení o majetku nedodá nebo dodá, ale se zkreslenými nebo nepravdivými údaji, dopustí se trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku dle § 227 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník a může být potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta, peněžitým trestem nebo zákazem činnosti.

Obecnou úpravu prohlášení o majetku je možno nalézt v § 180 daňového řádu. Nicméně dle této obecné úpravy lze výzvu k prohlášení o majetku daňovému subjektu zaslat až po předchozím nařízení daňové exekuce, v případě, že daňový subjekt má nějaké finanční prostředky na účtu u poskytovatele platebních služeb. V navrhovaném znění by bylo možné tuto podmínku daňové exekuce vynechat a se souhlasem daňového subjektu přejít rovnou na prohlášení o majetku.

Správce daně bude posuzovat vždy individuálně, jestli je vhodnější použití zajišťovací exekuce nebo prohlášení o majetku, což závisí na tom, jakou míru záruky představují jednotlivé instrumenty v případě konkrétního daňového subjektu. V rámci důvodové zprávy je jasně uvedeno, že samotný souhlas s výzvou k prohlášení o majetku neznamena, že správce daně nakonec nevyužije možnosti zajišťovací exekuce.

1.2 Jak se bránit proti zajišťovacímu příkazu?

Jak bylo řečeno na konci minulé kapitoly, vydání zajišťovacího příkazu může být pro daňový subjekt do značné míry likvidační, zvláště pokud je ihned následováno exekucí. Fakt, který je často zmiňován v článkách odpůrců z odborné veřejnosti, je, jak problematickou se stává obrana v okamžiku, kdy subjekt nemá přístup k finančním prostředkům na svých účtech. Rambousek zmiňuje, že v takovou chvíli subjekt *„nemá z čeho vyplatit zaměstnance, nemá z čeho zaplatit daňového poradce, právníka a účetní, která by mu pomohla v kontaktu se*

¹⁸ ST580, 18.2.2019. <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=580&CT1=0>. s. 16

*správce daně při následné daňové kontrole. Správce daně se tak dostává do značně výhodné pozice, protože takto oslabený daňový subjekt je schopen obhajovat svoje práva v podstatně zhoršené situaci, než kdyby měl k dispozici plně fungující účetní oddělení s letitými zaměstnanci, kteří přesně vědí, jak probíhaly jednotlivé obchody a kde jsou k nim uloženy příslušné podklady.*¹⁹ Jak by měl tedy subjekt postupovat, pokud se chce vydanému zajišťovacímu příkazu bránit?

Z opravných prostředků, které jsou subjektu k dispozici v daňovém řádu, je v případě zajišťovacích příkazů uplatnitelné pouze odvolání. Podle § 168, odst. 2, je vyloučeno proti zajišťovacímu příkazu uplatnit obnovu řízení. Balcar uvádí, že v úvahu připadá přezkumné řízení, jako dozorčí prostředek, ale podle jeho informací tento prostředek používán správou daně není.²⁰ Kromě toho má daňový subjekt již v současné době možnost bránit se proti zajišťovacímu příkazu i u soudu.

1.2.1 Odvolání

Protože zajišťovací příkaz je rozhodnutím správce daně, je možné se proti němu odvolat podle § 109, odst. 1 daňového řádu. Ve stejném ustanovení je uvedeno, že není možné se odvolat pouze proti odůvodnění tohoto rozhodnutí. Proces odvolání proti zajišťovacímu příkazu není nijak speciálně definován, takže i postup po podání odvolání se řídí § 109 daňového řádu.

Zvláštností odvolacího řízení proti zajišťovacímu příkazu je časová limitace správce daně ohledně vydání rozhodnutí o odvolání: *„Pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.“* (§ 168, odst. 1 daňového řádu) Vzhledem k tomu, kolik úkonů musí v rámci správce daní proběhnout, než je možné o odvolání rozhodnout, je tato lhůta relativně krátká. Podle Balcara si tak správce daní v praxi často pomáhá § 35 daňového řádu, podle kterého se běh lhůty pro vydání rozhodnutí staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým vyzývá subjekt k součinnosti až do pátého pracovního dne ode dne, kdy k součinnosti dojde.²¹

Balcar dále uvádí drobnou statistiku ohledně úspěšnosti odvolání na základě své žádosti o informace od Generálního finančního ředitelství a Odvolacího finančního ředitelství. Podle Generálního finančního ředitelství bylo v roce 2014 z 172 podaných odvolání mělo za následek ukončení zajišťovacího příkazu celkem 73 z nich, což činí 42,44 %. Což by znamenalo, že sám správce daně uznal, že v téměř polovině případů bylo použito zajišťovacího příkazu

¹⁹ Rambousek, „Zajišťovací příkaz – budoucí každodenní instrument?“

²⁰ Balcar, s. 61

²¹ Balcar, s. 52 - 55

neoprávněné. Odvolací finanční ředitelství ve stejném roce eviduje 356 odvolání, z nichž pouze 2 vyústila ve zrušení zajišťovacího příkazu, což by bylo pouze 0,56 %. Sám autor se přiklání spíše k druhé statistice, která údajně více odpovídá jeho zkušenostem.²²

1.2.2 Soudní přezkum

Do roku 2009 nebylo možné bránit se zajišťovacímu příkazu soudní cestou. Například podle rozsudku Městského soudu v Praze 28 Ca 218/2001-55: *„Zajišťovací příkaz podle § 71 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je rozhodnutím předběžné povahy, neboť jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení.“* Kvůli této charakteristice tento soud žalobu odmítl jako nepřijatelnou, protože mu nepřísluší zkoumat předběžné rozhodnutí orgánů státní správy. V roce 2006 se k této argumentaci přiklonil i Ústavní soud v rozsudku I. ÚS 374/05, kde také považuje za možné domáhat se soudní ochrany až proti konečnému rozhodnutí o vyměření daně, nikoli již proti zajišťovacímu příkladu, který je pouze dočasným prostředkem.

Změna v rozhodování soudů nastala až v roce 2009, kdy rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dovodil v přelomovém rozsudku 9 Afs 13/2008-90, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím předběžné povahy, a tak není vyloučen ze soudního přezkumu. Od vydání tohoto rozsudku tedy začalo být možné se u soudu domáhat zrušení zajišťovacího příkazu před soudem a tím se začala tvořit judikatura, která je v oblasti daňového práva významným pramenem práva v materiálním slova smyslu.

Tento názor ostatně zastává i Nejvyšší správní soud, který v rozsudku 2 Afs 239/2015-66 uvádí, že by *„bylo namístě při novém rozhodování s určitým časovým odstupem ověřit, zda judikatura v těchto otázkách v poslední době nepřinesla odlišný pohled, než jaký dosud uplatňoval správce daně.“* Ostatně, jak správně poznamenává Balcar, pokud je zde možnost soudního přezkumu, musí i správce daně psát odůvodnění zajišťovacích příkazů pečlivěji a ověřovat vhodnost použití tohoto institutu.²³

Problémem domáhání se soudní ochrany je často použití špatných žalobních námitek: *„Námítka směřující proti skutečným, jež jsou předmětem nalézacího řízení, mohou daňové subjekty uplatňovat pouze v rámci nalézacího řízení.“*²⁴ Ale vzhledem k tomu, že v době vydání zajišťovacího příkazu není nalézací řízení ještě dokončeno, není možné tyto námítka uplatnit. Pokud jsou tyto žalobní námítka použita, bývají vyhodnocována jako irelevantní a na jejich

²² Balcar. s. 63

²³ Balcar. s. 63

²⁴ Balcar. s. 66

základě není možné dosáhnout změny nebo zrušení zajišťovacího příkazu. Žalobní námitky, které lze proti zajišťovacím příkazům použít jsou takové, které napadají důvody, na jejichž základě bych příkaz vydán.²⁵

Balcar uvádí nejčastější žalobní námitky daňových subjektů vůči rozhodnutí správce daně o zajišťovacích příkazech. Těmi jsou například rozpor se zásadou přiměřenosti, rozpor se zásadou legitimního očekávání, nepravdivost v odůvodnění odůvodněné obavy nebo nepravdivost tvrzení o nespolehlivost daňového subjektu.²⁶ U každého z důvodů ale jedním dechem dodává, proč je nepravděpodobné, že tyto námitky uspějí. Z dostupné judikatury nicméně vyplývá, že zejména rozpor mezi skutečným stavem daňového subjektu a jeho zhodnocením ze strany finanční správy bývá tím, co nakonec rozhodne pro zrušení zajišťovacího příkazu, viz například výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 239/2015-66.

1.2.3 Vrácení přeplatků v případě zrušení zajišťovacího příkazu

Pokud je zajišťovací příkaz zrušen, je třeba nějak vyřešit, co se stane s prostředky zadržnými na jeho základě. S těmito prostředky je třeba nakládat jako s přeplatkem po zrušení platebního výměru.²⁷ Je tedy povinností správce daně tento přeplatek vrátit do 15 dní ode dne, kdy byl zajišťovací příkaz zrušen. Problematické je, jak takovýto přeplatek úročit. Podle Lichnovského dosud není jisté, jestli bude úrok určen podle § 254 odst. 1 nebo odst. 2 daňového řádu. Rozdíl je, že úročení podle § 254 odst. 2 je dvojnásobné oproti § 254 odst. 1 a určení podle kterého ustanovení se bude postupovat závisí na dobrovolnosti úhrady zajišťované částky. Lichnovský je přesvědčen, že by se mělo postupovat podle § 254 odst. 2 a přistupovat k úhradě jako by nebyla dobrovolná, i v případě, že daňový subjekt dobrovolně zajišťovací příkaz uhradí, ale sám uznává, že toto bude muset být interpretováno správním soudnictvím.

Komplikovanější situace nastává v případě, že zajišťovací příkaz bude sice zrušen, nicméně daň bude nakonec doměřena (primárně pokud je zajišťovací příkaz zrušen kvůli špatnému odůvodnění). Podle Lichnovského náleží daňovému subjektu úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu za dobu, po kterou správce dně zadržoval jeho prostředky. Daňový subjekt bude platit úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu za období od původního dne splatnosti daně do dne zajištění prostředků na základě zajišťovacího příkazu. Vzhledem k tomu, že pak měl správce daně prostředky daňového subjektu ve své moci, nebude daňovému subjektu vyměřen

²⁵ Balcar. s. 65

²⁶ Balcar. s. 67-69

²⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. „Vybrané Dopady Nezákonných Zajišťovacích Příkazů v Praxi.“ Bulletin Komory Daňových Poradců. 4/2019. s. 46-47. ISSN: 1211-9946

úrok z prodlení za toto období. Úrok z prodlení bude dále vyměřen ode dne následujícího po dni, kdy byly prostředky daňovému subjektu vráceny, až do dne skutečné úhrady doměřené daně.²⁸

1.3 Statistika

Finanční správa na základě zák. č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, zveřejnila na svých stránkách následující statistiku:²⁹

1	2	3	4	5	6	13
Rok	Zajišťovací příkazy (ZajP)					Poměr mezi zajištěnou částkou a úhradami ze zajištění
	Počet vydaných ZajP	Částka v mil. Kč	Počet subjektů	Průměr na 1 subjekt		
				Počet ZajP	Částka v mil. Kč	
2013	457	6 173	280	1,63	22,0	Nebylo statisticky sledováno
2014	1 032	4 172	328	3,15	12,7	6,1%
2015	1 605	3 633	424	3,79	8,6	22,6%
2016	1 561	3 329	309	5,05	10,8	33,0%
2017	1 420	1 594	358	3,97	4,5	43,3%
2018	1 174	1 472	355	3,31	4,1	32,0%
2019	765	559	185	4,14	3,0	85,4%
Celkem	8 014	20 932	2 239	3,58	9,3	

Tato tabulka zřetelně poukazuje na trend, na který upozorňují odborníci jako Rambousek a Hajdušek. Tedy meziroční zvyšování počtu vydaných zajišťovacích příkazů a zároveň snižování částky těmito příkazy zajištěné. Je tedy viditelné, že zajišťovací příkazy musí být vydávány na stále nižší částky, ale za to ve větším počtu. Balcar, který si nechával poskytnout od Generálního Finančního Ředitelství dodatečné informace oproti prohlášením na jejich webových stránkách uvádí, že průměrná částka na jedno rozhodnutí klesla z částky

²⁸ Lichnovský, „Vybrané Dopady Nezákoných Zajišťovacích Příkazů v Praxi.“ s. 47-48.

²⁹ Finanční správa. 18.2.2020: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>. (tabulka upravena)

25,78 mil. Kč v roce 2010 na pouhých 2,13 mil. Kč v roce 2016. Je otázkou, zda se jedná skutečně o trend negativní, jak se snaží poukazovat autoři z řad odborné veřejnosti. Naopak se zdá, že pokud finanční správa vydá zajišťovací příkazy s nižší jistotou, kterou si subjekt může dovolit zaplatit, aniž by byl zlikvidován, mohlo by se jednat o změnu k lepšímu.

Na druhou stranu, je z tabulky zjevné, že vzhledem k mediálnímu humbuku okolo zajišťovacích příkazů, začala Finanční správa vydávání zajišťovacích příkazů výrazně omezovat. Zejména v roce 2019 došlo k poklesu počtu vydaných zajišťovacích příkazů na polovinu oproti letům 2015 až 2017. Také průměrná zajišťovaná částka připadající na jeden subjekt je pouhé tři miliony, což odpovídá trendu snižování zajišťovaných částek. Zároveň je pozitivním trendem, že ze zajištěných částek bylo přes 85 % prostředků použito na úhradu daně. Toto číslo svědčí o vzrůstající efektivitě správce daně a oprávněnosti použití zajišťovacích příkazů v některých případech.

Ke stejnému závěru došla i Veřejná ochránkyně práv, která toto konstatuje ve shrnutí závěrečné zprávy ze systémového šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky, které bylo vydáno daňovému poradci Ing. Tomáši Hajduškovi dne 22.5.2019. Dle tohoto dokumentu na základě statistických dat poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím „k plošnému užívání, či dokonce zneužívání zajišťovacích příkazů nedocházelo.“³⁰ Zároveň ale dodává, že „nepotvrzení plošného zneužívání zajišťovacích příkazů nevyklučuje, že finanční správa v některých případech skutečně pochybila a poškodila bezúhonného pachatele.“³¹ Nicméně pozitivní trend opatrnějšího využívání zajišťovacích příkazů dokládá i fakt, že se na Veřejnou ochránkyni práv od roku 2018 již další podnikatelé s kauzami týkající se zajišťovacích příkazů neobraceli.

³⁰ Dopis Veřejné ochránkyně práv Ing. Tomáši Hajduškovi ze dne 22.5.2019, který byl adresátem poskytnut daňovým poradcům dne 28.5.2019

³¹ Dopis Veřejné ochránkyně práv Ing. Tomáši Hajduškovi ze dne 22.5.2019

2 Rozbor judikatury

Jak bylo řečeno výše, judikatura je v daňovém právu nepostradatelným materiálním pramenem práva. Zejména judikatura Nejvyššího správního soudu pomáhá vykládat zákon a snaží se korigovat chování správce daně tak, aby zde i nadále platila zásada legitimního očekávání, a aby nebylo příliš zasahováno do základních práv daňového subjektu. Na druhé straně je zde snaha, aby výběr daní probíhal, pokud možno, co nejméně problematicky a hledí na zájem státu vybrat co nejvíce prostředků na daních.

Tesař v článku pro Bulletin Daňových poradců uvádí, že pokud se správce daně rozhodne vydat zajišťovací příkaz, téměř nic mu v tom nezabrání, i když subjekt postupuje správně ve všech oblastech týkajících se daní.³² Z toho důvodu je nutné, aby se mohl daňový subjekt účinně bránit před soudem. V několika posledních letech se u Nejvyššího správního soudu ustálila judikatura ohledně zajišťovacích příkazů, přičemž je viditelná souvislost mezi rozvojem této judikatury a snížením počtu vydávaných zajišťovacích příkazů. Se snížením počtu vydávaných zajišťovacích příkazů a lépe zpracovaným odůvodněním jednotlivých zajišťovacích příkazů pak souvisí i snížení počtu případů, které jsou Nejvyšším správním soudem rozhodovány v poslední době.

Pro tuto práci jsem vybrala pět judikátů Nejvyššího správního soudu, které se zabývají zákonností vydání zajišťovacích příkazů. Jedná se o některé rozsudky, které jsou označovány jako přelomové, protože pomohly definovat požadavky na zákonnost zajišťovacích příkazů a korigovaly chování Finanční správy. Jedná se o rozsudek 4 Afs 22/2015-104 ve věci společnosti Českomoravská olejářská komanditní společnost. Tento případ vzbudil velkou pozornost médií a zároveň v něm Nejvyšší správní soud definoval, jak je třeba vyvažovat předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů. Dále je popsán rozsudek 52 Af 67/2016-264 ve věci společnosti KM PLUS spol. s r.o., který ukazuje případ, kdy byly naopak zajišťovací příkazy použity oprávněně a v souladu se zákonem, aby se zabránilo vyvedení majetku ze společnosti a zajistil se budoucí výběr daně. Tento případ se také výrazně objevil v médiích, kde byl ale prezentován pohled daňového subjektu, čímž byla reportáž značně zkreslena. Třetím rozsudkem představeným v této práci je další přelomový rozsudek 2 Afs 239/2015-66 ve věci Petr Š. Zde se jednalo o podnikající fyzickou osobu, možná proto nebyl tento případ tolik medializován. Nicméně zde Nejvyšší správní soud definoval tzv. subsidiaritu zajišťovacích příkazů, která příkazuje správci daně nejprve použít jinou možnost úhrady daně, pokud je možnost, že daňový

³² TESARĚ, Radan. „Ekonomická (i)racionalita odůvodnění zajišťovacích příkazů“, *Komora daňových poradců Bulletin* 2017, č. 02 (b.r.): 25–30. ISSN: 1211-9946

subjekt daň uhradí, byť za delší časový úsek. Zároveň řešil charakter lhůty pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu, kde omezil dispozice správce daně se zajišťovacím příkazem v případě zrušení rozhodnutí o odvolání a vrácení zajišťovacího příkazu zpět správci daně. Dalším rozsudkem je 2 Afs 250/2015-53 ve věci společnosti LEDOPA GROUP s.r.o., kde byly zajišťovací příkazy Nejvyšším správním soudem potvrzeny jako správné a správně odůvodněné pro daný případ. Posledním případem jsou dva rozsudky týkající se zajišťovacích příkazů na dvě různé daně vůči stejnému subjektu HERO Computers s.r.o., 5 Afs 254/2108-49 a 4 Afs 250/2015-65. Tyto rozsudky byly vybrány, protože byly rozhodnuty teprve v roce 2019, přičemž zajišťovací příkazy byly vydány v roce 2017, tedy až povýše zmíněných rozsudcích, které pomohly definovat vydávání zajišťovacích příkazů.

V těchto judikátech se můžeme opakovaně dočíst, že daňové subjekty postižené rozporovanými zajišťovacími příkazy provozovaly obchod s pohonnými hmotami (Českomoravská olejářská komanditní společnost, Petr Š. a LEDOPA GROUP). Předmětem sporu se správcem daně se opakovaně stal moment, kdy se daňový subjekt stal faktickým vlastníkem dovážených pohonných hmot. Tento okamžik je podstatný pro daň z přidané hodnoty a její placení případně pro nároky na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou subjekty uplatňovaly. Tento problém byl řešen v kauze Arex CZ a.s., která byla rozhodnuta až v roce 2019. V tomto případě nebyly vydány zajišťovací příkazy, ale rovnou platební výměry, proto tento judikát nebude zahrnut do rozboru v této práci. Nicméně, protože souvisí s důvody vydání zajišťovacích příkazů v několika z následujících judikátů, je vhodné ho zmínit.

Finanční správa totiž v rámci boje s tzv. karuselovými podvody na dani z přidané hodnoty začala plošně aplikovat určení místa plnění při dovozu pohonných hmot tak, že pokud byly pohonné hmoty stočeny do cisterny daňového subjektu v zahraničí, muselo být místo plnění také v zahraničí, bez ohledu na přechod vlastnického práva k pohonným hmotám dle smluv. Finanční správa při tomto kroku argumentovala směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6.4.2006 ve věci C-245/04, Emag Hangel Eder OHG, a ze dne 16.12.2010 ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV. Důsledkem přesunu místa plnění do zahraničí je, že daňové subjekty neměly nárok na odpočet daně z přidané hodnoty od dodavatelů v tuzemsku. Proto byly tyto odpočty vyžadovány od daňových subjektů zpět, a to jak formou zajišťovacích příkazů, tak platebních výměrů.

Daňové subjekty, kterých se tato argumentace Finanční správy týkala se zajišťovacím příkazům nebo platebním výměrům často bránily. Podle jejich názoru a předložených důkazů,

nebyly vlastníky pohonných hmot v cisternách v okamžiku naložení, ale až později, kdy již byly pohonné hmoty na území České republiky. Daňové subjekty vyžadovaly, aby byl Finanční správou každý případ posuzován individuálně a nikoli plošně, tak jak k tomu Finanční správa přistoupila.

Ke konci roku 2018 se Finanční správa v tiskovém prohlášení snažila prosadit, že její výklad místa plnění byl posvěcen Soudním dvorem Evropské unie v rámci rozsudku ve věci C-414/17, AREX CZ a.s. V tomto rozsudku byla posuzována předběžná otázka předložená Nejvyšším správním soudem ohledně výkladu čl. 2 odst. 1 písm. b) bodů i) a iii) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Nicméně, Soudní dvůr Evropské unie zde pouze posuzoval vztah mezi režimem spotřební daně a daně z přidané hodnoty. Rozhodně se tedy nejednalo o posvěcení postupů české Finanční správy, jak se tento rozsudek pokoušela Finanční správa interpretovat.

Nejvyšší správní soud v rozsudku 9 Afs 137/2016-187 rozhodl: „V návaznosti na rozsudek SDEU AREX CZ, jakož i na další citovanou judikaturu SDEU, je třeba dospět k závěru, že pojem dodání zboží nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině obchodních transakcí k dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH dochází převodem vlastnického práva.“ Nejvyšší správní soud tedy potvrdil, že není možné určovat místo plnění paušálně, jak se o to pokoušel správce daně, ale je nutno posuzovat každý případ zvlášť s ohledem na okolnosti převodu vlastnického práva.

2.1 Českomoravská olejářská komanditní společnost

Případ Českomoravské olejářské komanditní společnosti (dále jen „ČMO“) je jedním z nejznámějších případů, kde byly správcem daně použity zajišťovací příkazy na obrovské částky, které byly následně Nejvyšším správním soudem zrušeny. Právní věta tohoto rozsudku týkající se vyvažování silnějších a slabších důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů se stala podkladem pro následnou možnost obrany proti nezákonným zajišťovacím příkazům. V článku vydaném v Bulletinu Komory daňových poradců označuje soudce Nejvyššího správního soudu Karel Šimka tento rozsudek za „doktrinální základ pozdějších rozhodnutí v konkrétních kauzách a nastavení současného standardu soudního přezkumu zajišťovacích příkazů.“³³

³³ NOVÁKOVÁ, Petra, Karel ŠIMKA. „Zajišťovací příkazy v judikatuře Nejvyššího správního soudu.“ Bulletin Komory Daňových Poradců. 2/2018. s. 39. ISSN: 1211-9946

2.1.1 Pozadí případu

ČMO je společností, která podle zápisu v obchodním rejstříku provozuje hned několik činností – nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej v režimu volné živnosti, zprostředkovatelskou činnost, provozuje čerpací stanice, nákladní dopravu, a co je pro tento případ nejdůležitější, nákup, prodej a skladování paliv a maziv včetně jejich dovozu s výjimkou výhradního nákupu, prodeje a skladování paliv a maziv.³⁴

Společnost přepravovala pohonné hmoty ze zahraničí do České republiky. Správce daně zde uplatnil výše popsanou domněnku, že se ČMO stala faktickým vlastníkem pohonných hmot okamžikem načerpání do cisterny v cizině. ČMO tvrdila, že se faktickým vlastníkem podle smlouvy o přepravě stala až v okamžiku uvolnění pohonných hmot do oběhu celní správou, tedy na území České republiky. Navíc prokazovala, že daň z přidané hodnoty bylo odvedena jejími obchodními partnery v zahraničí, což lze ověřit v systému VAT Information Exchange System. V rámci spolupráce se zahraničními obchodními partnery se ČMO domnívala, že podnikla veškerá možná opatření, aby se ujistila, že není součástí daňového podvodu. ČMO si nárokovala odpočty z daně z přidané hodnoty na transakce, které správce daně zpochybnil. Na základě toho měla ČMO celou částku vrátit.

2.1.2 Vydání zajišťovacího příkazu

Zajišťovací příkaz byl vydán 18.12.2013 Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Prachaticích. Vydán byl na základě § 167 daňového řádu a zároveň i § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Částka jistoty, která měla být složena na depozitní účet správce daně byla 169 640 330 Kč. Zajišťovací příkaz byl odůvodněn rizikovostí předmětu podnikání společnosti a poměrem částky dosud nevyměřené daně k aktivům společnosti ČMO.

Zde se zdá nutné podotknout, že při pohledu na kalendář z roku 2013, je datum vydání příkazu poněkud zarážející, a dokonce se zdá poněkud účelové pro znevýhodnění subjektu. Pokud by lhůta byla obvyklé tři pracovní dny, tak 18.12.2013 byla středa, což činí třetím pracovním dnem od vydání zajišťovacího příkazu pondělí 23.12. Nicméně, vzhledem k použití § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, byl zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem vydání. Každopádně určit daňovému subjektu povinnost v rozsahu přes 150 milionů korun, vypočtenou za tři roky zpětně v okamžiku, kdy v následujících dvou týdnech je pouze 5

³⁴ „Českomoravská olejářská komanditní společnost.“ 29.2.2020. <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=42383&typ=PLATNY>.

pracovních dnů, ještě navíc rozložených tak, že většina podniků bude mít zavřeno, je poněkud zarážející.

Vzhledem k odůvodnění zajišťovacího příkazu podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, byla na společnost v okamžiku vykonatelnosti příkazu uvalena exekuce. Společnost tedy musela čelit faktu, že vzhledem k datu počátku exekuce, měla zmrazená aktiva, a to bez možnosti se rychle a účinně bránit.

2.1.3 Odvolání a soudní řízení

Proti vydanému zajišťovacímu příkazu se společnost ČMO odvolala a toto odvolání bylo dne 21.1.2014 zamítnuto. Dalším postupem byla žaloba podaná společností ČMO u Krajského soudu v Českých Budějovicích. V této žalobě se domáhá zrušení zajišťovacího příkazu. Společnost především poukazuje na fakt, že za dobu svého fungování, od roku 1999, vždy řádně a v plné výši plnila veškeré daňové povinnosti. Dále společnost zpochybnila odůvodnění zajišťovacího příkazu, a to především nedostatečné odůvodnění obav ohledně budoucí nedobytnosti daně. Společnost také vytkla správci daně, že aplikuje princip kolektivní viny, pokud tvrdí, že obchodování s pohonnými hmotami automaticky znamená, že daň bude hůře dobytá.

V rámci této žaloby se společnost snažila prokázat, „že po zahájení daňové kontroly nezměnila rozsah své podnikatelské činnosti, nezmenšovala svůj majetek, dokonce poskytla celnímu úřadu kauci podle § 6i zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), formou bankovní záruky.“ (4 Afs 22/2015-104)

Tato žaloba byla Krajským soudem zamítnuta dne 3.12.2014 (rozsudkem č.j. 10 Af 12/2014-131). Krajský soud se ztotožnil s názorem správce daně a prohlásil, že zajišťovací příkaz byl odůvodněn dostatečně:

„Skutečnost, že žalobkyně v minulosti řádně plnila daňovou povinnost, nemůže sama o sobě zabránit vzniku obav správce daně týkajících se toho, zda bude žalobkyně s ohledem na zjištění o nedostatečném majetku schopna pokrýt úhradu dosud nestanovené daně. Nebezpečí z prodlení správní orgány řešily a uvedly, že jej spatřovaly i ve způsobu uskutečňování obchodních případů a s přihlédnutím k rizikovosti obchodování s pohonnými hmotami při obchodování v rámci řetězců, v jejichž rámci jsou během měsíce prováděny desítky obchodů, které představují vysokou míru fluktuace majetku a značnou nejistotu v otázce jeho objemu do budoucna.“ (4 Afs 22/2015-104)

Proti tomuto rozsudku podala společnost ČMO kasační stížnost, kde namítala, že se Krajský soud dostatečně nevypořádal s jejími námitkami uvedenými v žalobě. V této stížnosti zdůraznila, že daň, kterou byla vyzvána plnit, byla daň z přidané hodnoty, kterou společnost zaplatila svým dodavatelům, kteří ji přiznali a řádně odvedli. Pokud by vše bylo tak, jak společnost ve stížnosti uvádí, znamenalo by to, že se správce daně pokusil vybrat daň z přidané hodnoty dvakrát za stejnou transakci, a navíc na tuto daň vydal zajišťovací příkaz, kterým zastavil ekonomickou činnost společnosti.

Nejvyšší správní soud této stížnosti vyhověl a zároveň zavedl do praxe nový požadavek na odůvodnění zajišťovacích příkazů:

„Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“ (4 Afs 22/2015-104)

Ve shrnutí rozsudku zároveň uvádí: *„Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že po vyhodnocení všech relevantních okolností případu neshledal dostatečné důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. Jakkoli nelze vyloučit budoucí stanovení daně, skutečnosti uváděné žalovaným v napadeném rozhodnutí pro takový závěr nepředstavují silnou oporu. Nejvyšší správní soud ani neshledal podstatné okolnosti, které by vzbuzovaly odůvodněnou obavu ohledně budoucí dobytosti daně v intenzitě, která by umožňovala vydání zajišťovacího příkazu.“ (4 Afs 22/2015-104)*

Výsledkem tohoto řízení bylo tedy rozhodnutí, že zajišťovací příkaz byl vydán neoprávněně, a tedy ani následná exekuce majetku společnosti ČMO nebyla v souladu se zákonem.

2.1.4 Následky vydání zajišťovacího příkazu

Bohužel pro společnost ČMO, ač byl zajišťovací příkaz vydán v rozporu se zákonem, i přesto přišla o své podnikatelské oprávnění, kde se soudní ochrany již nedomohla. Na základě § 6h odst. 1 zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot, musí být držitel registrace distributora pohonných hmot bez dluhů. Bohužel, díky vydání

zajišťovacího příkazu a následné exekuci, byla společnost vedena jako dlužník a registrace jí tedy byla zrušena. V tomto případě soud rozhodl, že „Rozhodnutí o zrušení registrace distributora pohonných hmot dle § 6m odst. 2 písm. b) zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot, není přímo vázáno na rozhodnutí, kterým byla stanovena povinnost uhradit částku na zajištění daně, nýbrž je vázáno na evidenci nedoplatku, který vznikl teprve tehdy, nebyla-li částka povinným řádně a včas uhrazena.“ (6 As 47/2016-28)

ČMO se podařilo v odděleném rozsudku 2 Afs 155/2016-70 dosáhnout rozhodnutí, že daň z přidané hodnoty doměřena být neměla. Je tedy zjevné, že v tomto případě překročil správce daně své pravomoci a daň z přidané hodnoty vyměřil neoprávněně. O to víc je zarážející vydání zajišťovacích příkazů v takové výši, kterým chybělo řádné odůvodnění.

Nicméně, společnost ČMO v současné době opět funguje v oblasti pohonných hmot, jak svědčí jejich webové stránky (<http://www.cmo.cz/>), takže se jim registraci podařilo obnovit.

2.1.5 Mediální dohra případu

Dne 19.6.2017 byl v pořadu Reportéři ČT odvysílán segment „Více než soud,“ který se zabýval zajišťovacími příkazy a tím, že Finanční správa nepostupuje podle pravomocných rozsudků Nejvyššího správního soudu. V rámci tohoto pořadu se objevil i zástupce ČMO, Otakar Lejsek. Ten popsal situaci, kdy byla 18.12.2013 bez předchozího varování zahájena exekuce. Zároveň zdůraznil nerespektování rozsudku Nejvyššího soudu ze strany správce daně.³⁵

2.2 KM PLUS spol. s r.o.

Případ společnosti KM PLUS spol. s r.o. (dále jen KM PLUS) byl propírán v médiích, kde se zástupci společnosti pokoušeli získat sympatie veřejnosti na svou stranu po vydání zajišťovacích příkazů. Nicméně z popisu situace v rozsudku Nejvyššího správního soudu, který potvrdil správnost zajišťovacích příkazů, to vypadá, že tento případ je typickým příkladem situace, kdy je vhodné zajišťovací příkazy použít.

2.2.1 Pozadí případu

Společnost KM PLUS je společnost vyrábějící a dodávající chemické látky a přípravky. V rámci programu Rozvoj, byla společnosti ze strany Ministerstva průmyslu a obchodu

³⁵ „Více než soud.“ Reportéři ČT. 19.2.2020. <https://www.ceskatelevize.cz/ivysilani/1142743803-reporteri-ct/217452801240020>

poskytnuta dotace ve výši 16 400 000 Kč na projekt pořízení nové technologie. Tato částka byla určena jako 50 % výdajů na projekt, které bylo nutno vynaložit v souladu s cíli projektu, a které musely bezprostředně souviset s jeho realizací. Další z podmínek bylo, že výdaje už musí být společnostmi zaplacené, aby mohla být dotace poskytnuta.

Na základě výběrového řízení byla ze tří nabídek na dodání strojů vybrána společnost Stavby Kapitán, která podala nejvýhodnější nabídku. Nicméně, na základě šetření správce daně bylo zjištěno, že společnost Stavby Kapitán, pořídila vybavení od společnosti Avodružstvo, která pořídila stroje od společností Anopack a GDK. Tyto dvě společnosti byly účastníky výběrového řízení spolu se společností Stavby Kapitán, kde ovšem za tytéž stroje požadovaly řádově vyšší cenu, než za jakou je potom pořídila společnost Stavby Kapitán. Jak je shrnuto v posouzení případu Nejvyšším správním soudem: *„Lze tedy shrnout, že Anopack a GDK se zúčastnily výběrového řízení organizovaného stěžovatelem, podaly srovnatelné nabídky s nabídkou Stavby Kapitán, a to vzdor tomu, že Avodružstvu (dodavatel Stavby Kapitán) prokazatelně shodné zařízení dodaly za podstatně nižší cenu, a cena dodávky byla v obchodním řetězci značně navýšena. Na počátku řetězce u dodavatelů - Anopack a GDK činila 8.755.000 Kč bez DPH a na konci řetězce dodávek dosáhla u žalobce částky 33.198.000 Kč bez DPH.“* (1 Afs 250/2017 – 37)

Dále bylo na základě šetření správce daně zjištěno, že financování projektu bylo minimálně podezřele provedeno. Část prostředků byla totiž pokryta půjčkou, kterou společností KM PLUS poskytla společnost Stavby Kapitán, která byla zároveň dodavatelem zboží. Společnost Stavby Kapitán postupně poslala více než 20 milionů na základě smlouvy o zápůjčce, a to na soukromý účet jednatele společnosti KM PLUS. Z tohoto účtu byly prostředky převedeny na účet společnosti KM PLUS, odkud byly v rámci několika dní odeslány zpět na účet společnosti Stavby Kapitán.

Správce daně dospěl k závěru, že došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty, vzhledem k tomu, *„že v řetězci dodavatelů plnicích linek, jejichž konečným odběratelem je stěžovatel, jsou subjekty, které daň z přidané hodnoty neodvádějí, daňové tvrzení k DPH nepodávají, jsou nekontaktními subjekty sídlícími na fiktivních adresách.“* (1 Afs 251/2017 – 40) Vzhledem k problematičnosti komunikace s těmito subjekty a ostatním pochybnostem, se správce daně cítil oprávněn vydat zajišťovací příkazy.

2.2.2 Vydání zajišťovacích příkazů

V rámci vyšetřování správcem daně, bylo zjištěno množství nedostatků, včetně faktu, že stroj, který byl v rámci projektu pořízen neodpovídá zadání výběrového řízení. Toto tvrzení

nebylo spolehlivě prokázáno, nicméně tyto stroje tvořily velkou část majetku firmy a správce daně na základě prokazování dovedl, že jejich cena je značně nadhodnocená. Kromě strojů měla společnost pouze cca 300 tisíc na účtech a nemovitosti v majetku společnosti byly zatíženy zástavními právy jiných věřitelů. Jako nejproblematictější se ovšem ukázalo, že ještě před vydáním zajišťovacích příkazů, v průběhu kontroly správce daně, se společnost začala zbavovat movitého majetku, především vozidel značek Porsche, Ducati, Harley-Davidson a Land Rover, přičemž nebylo prokázáno, že by prostředky získané tímto prodejem byly použity na ekonomickou činnost společnosti.

Na základě propojení všech těchto zjištění, se správce daně dne 25.7.2016 rozhodl vydat sérii zajišťovacích příkazů. Čtyři zajišťovací příkazy byly vydány na zajištění daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, v celkové výši necelých 7 milionů. Dále byl vydán zajišťovací příkaz na úhradu daně, která dosud nebyla stanovena, v podobě odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně (kvůli umělému navyšování ceny dodaných strojů pro získání vyšší dotace), ve výši přes 12 milionů. Všechny zajišťovací příkazy byly účinné a vykonatelné dnem jejich vydání. Proti zajišťovacím příkazům bylo společností podáno odvolání, které bylo správcem daně zamítnuto.

Společnost KM PLUS podala proti rozhodnutí správce daně dvě žaloby u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích. Společnost žalovala odděleně zajišťovací příkazy na zajištění daně z přidané hodnoty a za porušení rozpočtové kázně. Krajský soud v Hradci Králové obě žaloby zamítl, proti čemuž podala společnost kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Nejvyšší správní soud v rozsudcích z 22.11.2017 a 13.12.2017 obě kasační stížnosti zamítl.

Nejvyšší správní soud v rozsudku 52 Af 67/2016-264 uvádí, že účastníci sporu v průběhu jednání před soudem potvrdili, že došlo k doměření. V době vydání rozsudku bylo KM PLUS nepravomocně vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 12 022 500 Kč a doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 6 971 580 Kč. Celý tento případ tedy vyznívá jako ukázkový příklad toho, kdy je použití zajišťovacího příkazu na místě, aby mohla být daň řádně vybrána.

2.2.3 Mediální dohra případu

V období před volbami do Poslanecké Sněmovny, tedy ještě před rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, byl pokus o použití případu společnosti KM PLUS pro zdiskreditování Andreje Babiše, který byl Ministrem Financí v době vydání zajišťovacích příkazů. Server seznamzpravy.cz publikoval reportáž Sabiny Slonkové a Jiřího Kubíka, kde je

společnost KM PLUS prezentována jako nevinná oběť svévole státu a správce daně.³⁶ Vzhledem k velkému mediálnímu ohlasu, vydala Finanční správa prohlášení ohledně této kauzy, kde obhajovala svůj postup.³⁷

Vzhledem k tomu, že správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu prováděl místní šetření a vyžadoval spolupráci společnosti KM PLUS, lze jen těžko uvěřit, že společnost netušila, o co se jedná. Na druhou stranu je nutné uznat, že vydání zajišťovacího příkazu a zároveň započítání exekuce a okamžité zabavení výrobních strojů, je pro společnost automaticky likvidační. Nicméně, v tomto případě, kdy se společnost zbavovala movitého majetku a hrozilo jí stanovení daně na takřka 20 milionů, je vysoce nepravděpodobné, že by společnost byla schopná jistinu složit, případně daň po stanovení zaplatit.

Podle všech dostupných informací je nutno říct, že v případě společnosti KM PLUS lze jen velmi těžce něco vytknout postupu správce daně, který před vydáním zajišťovacích příkazů provedl místní šetření, dokonce i finanční analýzu společnosti (což není jeho povinností), aby se ujistil, že je nutné zajišťovací příkazy vydat.

2.3 Petr Š.

Kauza Petr Š. je opět založena na dovozu pohonných hmot a změně místa plnění. Tato kauza je ovšem specifická v tom, že se nejednalo o právnickou osobu, ale o podnikající fyzickou osobu. V tomto rozsudku vyslovil Nejvyšší správní soud „subsidiaritu užití zajišťovacího příkazu.“³⁸ Nejvyšší správní soud zde také posuzoval charakter lhůty dle § 168 odst. 1 daňového řádu, pomocí které se Finanční správa pokusila v tomto případě obejít zrušení zajišťovacích příkazů soudem.

2.3.1 Pozadí případu

Petr Š., celým jménem Petr Škuta, byl podnikající fyzickou osobou v oboru dovozu pohonných hmot. Petr Š. provozuje autodopravu a čerpací stanice pod názvem Transeurope v Bohumíně. Jak shrnuje v rozsudku Nejvyšší správní soud Petr Š. „*vlastní majetek v řádu milionů korun, má desítky zaměstnanců, léta plní bezchybně své daňové povinnosti, se správcem daně spolupracuje a svůj majetek neukrývá, ale rozmnožuje.*“ (2 Afs 239/2015-66) Tak jako v případě Českomoravské olejářské komanditní společnosti, i zde bylo vydání zajišťovacích příkazů zapříčiněno změnou výkladu místa plnění tak, že bylo místo plnění přesunuto do

³⁶ <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/zlikvidovali-nas-pry-na-prikaz-shora-na-firmu-mu-klekli-babisovi-urednici-vlada-prihlizela-38477>

³⁷ http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/2017-10-20_kauza_KM-PLUS_vyjadreni-FS.pdf

³⁸ Nováková, s. 41

zahraničí. Z tohoto důvodu požadoval správce daně vrácení odpočtu daně z přidané hodnoty, které Petr Š. uplatnil.

Petr Š. se pokoušel správci daně prokázat, že místo zdanitelného plnění nemohlo být v zahraničí za pomoci nákladních listů a dalších dokumentů. Dále také poukazoval na fakt, že v minulosti mu správcem daně bylo při dopravě z ciziny zabaveno převážené zboží, jakožto zboží patřící jinému vlastníkovi. Správce daně dokonce proplatil náklady na převoz zboží do jeho skladu.

Petr Š. po celou dobu kontroly ze strany správce daně se správcem daně komunikoval a spolupracoval. Petr Š. se pokoušel zabránit vydání zajišťovacích příkazů nabídkou smluvního zajištění nemovitostí i dopravních prostředků, což ovšem není možné bez spolupráce se správcem daně.

2.3.2 Vydání zajišťovacích příkazů

Zajišťovací příkazy byly vydány dne 19.11.2014. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Karviné vydal celkem osmnáct zajišťovacích příkazů na celkovou jistotu ve výši 114 051 772 Kč. Správce daně opět opřel vydání zajišťovacího příkazu jak o § 167 daňového řádu, tak o § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Tudíž byly zajišťovací příkazy vykonatelné ihned při doručení daňovému subjektu.

Obavu, že daň bude v budoucnu nedobytná, odůvodnil správce daně tak, že se má za to, že „žalobce nebude schopen po stanovení daně dobrovolně plnit svou daňovou povinnost“ (2 Afs 239/2015-65) a to z důvodu vysoké částky nestanovené daně. A to i přes to, že správce daně sám uvedl, že daňový subjekt disponoval obchodním závodem s aktivy ve výši kolem sta milionů korun a základním kapitálem ve výši téměř sedmdesát milionů korun.³⁹ Správce daně dále argumentoval tím, že kdyby se část příjmů daňového subjektu použila na úhradu daně, ochromila by se ekonomická situace subjektu a ten by ztratil schopnost daň splatit v celém rozsahu. Vrcholem argumentace správce daně je, „že i když [daňový subjekt] dosud plnil své daňové povinnosti řádně, nelze vyloučit, že v mezidobí od oznámení výsledků kontrolních zjištění po stanovení jednotlivých daňových povinností podnikne kroky směřující k vyvedení aktiv svého podnikání, jakož i soukromého majetku, aby je nebylo možné postihnout daňovou exekucí.“ (2 Afs 239/2015-65) Tedy snaha tvrdit, že i když daňový subjekt ukázkově

³⁹ Použití termínu základní vklad je v tomto případě poněkud nemístné, vzhledem k tomu, že daňový subjekt je fyzickou osobou, ale termín byl použit správcem daně v kasační argumentaci ve snaze ospravedlnit vydání zajišťovacích příkazů. Nejvyšší správní soud k tomuto s lehkou dávkou ironie poznamenal „Nesprávně užitý pojem základní kapitál u fyzické osoby sice znemožňuje nalezení přesné definice jeho obsahu (vztahuje se totiž pouze k právníkům osobám), nicméně o smyslu sdělení soud pochybnosti nemá.“ (2 Afs 239/2015-65)

spolupracuje, existuje podezření, že by se to mohlo změnit. Na druhou stranu správce daně nikdy, ani v průběhu daňové kontroly, ani v soudním řízení, netvrdil, že by daňový subjekt byl podezřelý z účasti na daňovém podvodu, šlo zde čistě o otázku výkladu práva.

V okamžiku vykonatelnosti zajišťovacích příkazů přistoupil správce daně k daňové exekuci, která byla provedena v omezeném rozsahu, aby bylo daňovému subjektu umožněno i nadále podnikat a dále splácet nezajištěnou část daně. To je alespoň tvrzení správce daně. Nicméně Nejvyšší správní soud v rozsudku uvádí, že realita byla poněkud jiná: *„I když se [správce daně] odvolává na změkčující opatření při provedení exekuce tak, aby mohl žalobce dále podnikat, reálně mu správce daně okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zmrazil finanční prostředky na účtech u peněžních ústavů a nařídil prodej řady nemovitých věcí v dražbě, včetně domu, kde žije. Pokud jde o věci movité (desítky vozidel), tam se omezil na zřízení zástavního práva.“* (2 Afs 239/2015-65) Petru Š. byla tedy ponechána dispozice s vozidly, která používal pro své podnikání a mohl tedy dále vyvíjet ekonomickou činnost sloužící ke pokrytí nesplacené částky daně. Na druhou stranu mu byl prodán dům, kde bydlel a byly mu zmrazeny veškeré finanční prostředky na účtech, takže například nebylo možné zaplatit mzdy zaměstnanců. Taková situace rozhodně není ideální pro pokračující podnikatelskou činnost, spíše se dá říct, že daňovému subjektu v podnikání zabránila.

2.3.3 Odvolání a soudní řízení

Proti zajišťovacím příkazům podal Petr Š. odvolání, které bylo Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuto dne 15.11.2015. Petr Š. následně podal správní žalobu u Krajského soudu v Ostravě. Krajský soud v Ostravě rozsudkem 22 Af 8/2015-69 ze dne 13.8.2015 žalobě vyhověl, zrušil rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti zajišťovacím příkazům a vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství věc k dalšímu řízení. Krajský soud označil odůvodnění zajišťovacích příkazů jako nedostatečné, protože nebyly naplněny podmínky předvídané daňovým řádem. Odvolací finanční ředitelství podalo proti rozsudku Krajského soudu kasační stížnost s tvrzením, že samotná výše předpokládané daňové povinnosti, která byla k 1.10.2015 včetně příslušenství doměřena ve výši 164 milionů korun, znamená, že daňový subjekt nebude schopen ji uhradit.⁴⁰ Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem 2 Afs 239/2015-66 ze dne 31.10.2016.

Nejvyšší správní soud posuzoval kasační stížnost ze dvou úhlů. Co se týče důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů, uvedl v rozsudku: *„skutečnosti shromážděné správcem daně*

⁴⁰ Odvolací finanční ředitelství při podání kasační stížnosti zjevně argumentovalo částkou, která byla stanovena až téměř rok po vydání zajišťovacích příkazů.

nebyly v uvedeném smyslu dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání.“ (2 Afs 239/2015-65) Nejvyšší správní soud prohlásil, že správce daně špatně posoudil ekonomickou situaci Petra Š. a jeho případnou schopnost splácen doměřenou daň. Co se týče závěru správce daně, že vydání zajišťovacího příkazu bylo na místě, Nejvyšší správní soud prohlásil: „Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž 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.]“ (2 Afs 239/2015-65) Vzhledem k tomu, že v době vydání zajišťovacích příkazů vůči Petru Š. nebyla argumentace poměrem majetku daňového subjektu a výší dosud nestanovené daně ojedinělá (viz např. argumentaci správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů vůči ČMO), Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku jednoznačně určil, že toto samo o sobě nemůže být dostačujícím důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu.

Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále upravil tzv. princip subsidiarity zajišťovacích příkazů: „Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší než při volném prodeji majetku za tržní cenu.“ (2 Afs 239/2015-65) Jinými slovy, pokud je šance, že daňový subjekt by mohl daň splatit, třeba i postupně ve splátkách po delší časové období, je třeba preferovat tuto variantu před vydáním zajišťovacího příkazu, kde není jistota, že bude získána částka v dostatečné výši.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval procesními otázkami zajišťovacích příkazů. Krajský soud v Ostravě v rozsudku 22 Af 8/2015 zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a vrátil věc zpět k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud konstatoval, že se Krajský soud zřejmě dopustil procesního pochybení, když zrušil pouze zamítnutí odvolání, a ne zajišťovací příkazy. Tímto rozhodnutím totiž vrátil věc zpět Odvolacímu finančnímu ředitelství, které vydalo nové rozhodnutí o odvolání, a to až po stanovení daně. Dle Petra Š. tento postup odporuje smyslu zákona, protože to umožňuje, aby správce daně zajišťovací příkazy upravil, a aby byly následně potvrzeny v odvolacím řízení. Nejvyšší správní soud konstatoval, že „není

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 stačilo v odvolacím řízení včas potvrdit.“ (2 Afs 239/2015-65)

Z tohoto důvodu vyslovil Nejvyšší správní soud, že *„lhůta pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu je propadnou procesní lhůtou, která je vydáním odvolacího rozhodnutí zkonsumována a po skončení soudního přezkumu rozhodnutí o zajištění daně již znovu neběží ani nepokračuje. Pokud správní soud shledá, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly dodrženy, zruší kromě napadeného rozhodnutí i rozhodnutí I. Stupně (zajišťovací příkaz).“ (2 Afs 239/2015-65)* Není tedy možné, aby se daňový subjekt při obraně proti zajišťovacím příkazům opakovaně ocital na různých stupních přezkumu, pokud soud kteréhokoli stupně rozhodne o nezákonnosti vydání zajišťovacích příkazů.

Nejvyšší správní soud tak v tomto případě zajišťovací příkazy zrušil, protože je posoudil jako překročení pravomocí ze strany správce daně. Zároveň jak Nejvyšší správní soud, tak i odborná veřejnost, kritizovali postup správce daně při exekuci majetku Petra Š., vzhledem k tomu, že mu byl prodán i dům, ve kterém bydlel ve veřejné dražbě.

2.3.4 Dohra případu

Jak je uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu, Petr Š. přišel o oprávnění vykonávat činnost distributora pohonných hmot, protože kvůli zajišťovacím příkazům nemohl získat potvrzení o bezdlužnosti. Petr Š. tedy musel podnikání na určitou dobu přerušit. Nicméně, v současné době Petr Š. pod značkou Transeurope znovu podniká a provozuje i čerpací stanici, dokonce nabírá nové řidiče pro kamionovou dopravu.⁴¹

2.4 LEDOPA GROUP s.r.o.

Případ společnosti LEDOPA GROUP s.r.o. (dále jen LEDOPA) je další z řady, kde byly vydány zajišťovací příkazy na základě snahy správce daně doměřit uplatněné odpočty na daň z přidané hodnoty u společností dovážející pohonné hmoty ze zahraničí. Narozdíl od případů Petra Š. a společnosti Českomoravská olejářská komanditní společnost ale v případě LEDOPA jak krajský, tak Nejvyšší správní soud, rozhodly o oprávněnosti zajišťovacích příkazů.

⁴¹ Transeurope. 22.2.2018. <http://www.transeurope.cz/>

2.4.1 Pozadí případu

LEDOPA je jednou ze tří propojených společností podnikajících ve Žďáru nad Sázavou. Jedná se o společnosti LEDOPA s.r.o., LEDOPA OIL s.r.o. a právě LEDOPA GROUP s.r.o., které se týkal případ řešený Nejvyšším správním soudem. Společnosti jsou dle záznamů v obchodním rejstříku personálně propojené osobou Radima Tomka, jednatele. LEDOPA dovážela do České republiky pohonné hmoty z jiného členského státu od roku 2011 v rámci velkoobchodního nákupu a prodeje pohonných hmot, kde byla jednou z mnoha společností zapojených do řetězce dovozu.

2.4.2 Vydání zajišťovacích příkazů

Finanční úřad pro kraj Vysočina vydal dne 7.10.2013 dvanáct zajišťovacích příkazů na částku celkem 551 908 326 Kč, na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2012. Vzhledem k tomu, že měl správce daně za to, že může dojít k prodlení, použil zároveň § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, následkem čehož byly zajišťovací příkazy účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání.

Nejvyšší správní soud v tomto případě uznal, že správce daně splnil svou povinnost pokusit se informovat daňový subjekt vhodným způsobem. V úředním záznamu je vidět, že správce daně telefonicky kontaktoval daňovou poradkyni společnosti a oznámil jí, že zajišťovací příkazy byly odeslány do její datové schránky.

Správce daně odůvodnil vydání zajišťovacích příkazů poměrem částky dosud nestanovené daně a majetku LEDOPY. LEDOPA nevlastnila žádné nemovitosti, z movitých věcí se jednalo jen o několik automobilů BMW a veškerou činnost za ni vykonával pouze jednatel Radim Tomek. Podle správce daně zde bylo vysoké riziko, že by se LEDOPA mohla urychleně zbavit majetku a ukončit činnost.

2.4.3 Odvolání a soudní řízení

LEDOPA podala proti zajišťovacím příkazům odvolání, která Odvolací finanční ředitelství spojilo do jednoho řízení a dne 29.11. 2013 odvolání zamítlo. Proti tomuto rozhodnutí podala LEDOPA ke Krajskému soudu v Brně žalobu. Krajský soud v Brně dne 17.9.2015 rozsudkem 62 Af 7/2014-56 žalobu zamítl. Krajský soud na základě předložených důkazů souhlasil, že na základě informací, které měl správce daně k dispozici, bylo vydání zajišťovacích příkazů na místě, protože bylo důvodné předpokládat, že daň bude vyměřena, a zároveň bylo možné předpokládat, že vyměřená daň nebude daňovým subjektem řádně uhrazena. Nicméně, Krajský soud se odmítl zabývat námitkami směřující proti daňové kontrole

nebo jejímu výsledku, vzhledem k tomu, že zajišťovací příkaz není meritorním rozhodnutím ve věci.

LEDOPA podala proti rozsudku Krajského soudu kasační stížnost, ve které označila rozsudek jako nesrozumitelný a tvrdila, že Krajský soud omezil její právo na přístup k soudu, když zúžil rozsah přezkumu oproti žalobě. Tento argument Nejvyšší správní soud zcela odmítl a označil postup Krajského soudu za správný, když se odmítl zabývat námitkami proti daňové kontrole a jejímu výsledku. O kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem 2 Afs 250/2015-53 dne 9.11.2016.

V průběhu ústního jednání před Krajským soudem argumentovala LEDOPA rozsudkem Krajského soudu v Ostravě 22 Af 8/2015⁴². Jedná se o rozsudek ve věci Petra Š., který je blíže popsán výše. V kasační stížnosti protestovala, že se Krajský soud ve svém rozsudku nevypořádal s rozsudkem ve věci Petra Š., přestože se jedná o shodnou situaci. Nicméně, mezi situacím LEDOPY a Petra Š. jsou obrovské rozdíly. Petr Š. byl podnikající fyzickou osobou s vysokým počtem zaměstnanců, nemovitým majetkem a po mnoho let spolehlivě plnil své povinnosti vůči správci daně. Oproti tomu LEDOPA byla relativně novým subjektem, protože byla založena 18.2.2011.⁴³ Navíc jejím jménem vystupoval pouze jednatel Radim Tomek, který je zároveň i společníkem v ostatních propojených společnostech. LEDOPA nevlastnila v době vydání zajišťovacích příkazů žádné nemovitosti ani movité věci větší hodnoty, kromě několika automobilů značky BMW a zboží, které bylo na cestě k odběrateli. LEDOPA sice vykazovala obrát téměř tři miliardy, ale zisk byl oproti tomu zcela minimální. Rozdíl oproti Petru Š. je tedy markantní, a proto nebylo možné požadovat, aby Krajský soud rozhodl ve věci stejně.

Výše vyjmenované rozdíly oproti případu Petra Š. jsou dne Nejvyššího správního soudu zároveň i dostatečné pro odůvodněné obavy správce daně, že daň nebude daňovým subjektem uhrazena. Vzhledem ke struktuře společnosti, nedostatku zaměstnanců a majetku shledal Nejvyšší správní soud, že by se LEDOPA mohla kdykoli zbavit majetku a okamžitě ukončit činnost. Dle Nejvyššího správního soudu nelze tento závěr zpochybnit ani tím, že správce daně neuvedl v odůvodnění zajišťovacích příkazů pravděpodobný vývoj majetkových poměrů LEDOPY, což mohlo sice dodat na přesvědčivosti, nicméně to není povinností správce daně.

⁴² Vzhledem k datu vydání rozsudku Krajského soudu nemohla LEDOPA argumentovat rozsudkem Nejvyššího správního soudu, protože ten byl v této věci vydán až 31.10.2016.

⁴³ Nejvyšší správní soud v rozsudku uvádí datum založení společnosti jako 18.12.2011, což ještě zdůraznilo novost společnosti, vzhledem k tomu, že zajišťovací příkazy byly z důvodu doměření daně z přidané hodnoty v období od ledna 2012. Ve veřejně přístupném výpisu z obchodního rejstříku (viz <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=643717&typ=UPLNY>) je ale jako datum vzniku a zápisu do obchodního rejstříku uvedeno datum 18.2.2011, což by znamenalo, že LEDOPA podnikala téměř o rok déle. Vzhledem k podobnosti data se jedná zřejmě o překlep, který v podstatě nemění argument o novosti společnosti

Důvodem pro doměření částky ve výši stovek milionů korun na dani z přidané hodnoty je, jako v případě ČMO a Petra Š., změna při posuzování místa plnění při dovozu pohonných hmot. Na rozdíl od výše zmíněných ale LEDOPA „v řízení před správcem daně nenamítala (a nic takového ani nevyplývá z obsahu správního spisu), že přepravu zajišťovala ve prospěch jiného subjektu a že k dodání zboží [LEDOPĚ] došlo teprve poté, co tento subjekt získal právo nakládat se zbožím jako vlastník. Proti odůvodněnému závěru [správce daně], že vzhledem k tomu, že zajišťovala, organizovala a hradila přepravu, naplňuje transakce mezi [LEDOPOU] a jejími dodavateli všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, stěžovatelka nepředložila žádnou jinou verzi skutkového děje.“ (1 Afs 250/2015-53) Vzhledem k tomu, že LEDOPA neprokázala, že by právo nakládat se zbožím jako vlastník vzniklo až v tuzemsku, posuzoval správce daně jako místo plnění zahraničí. Z toho důvodu nevznikl LEDOPĚ nárok na odpočty z daně z přidané hodnoty na tyto transakce a správce daně v daňové kontrole dospěl k názoru, že je velmi pravděpodobné, že daň bude doměřena ve výši nárokovaných daňových odpisů.

Z výše popsaných důvodů tedy Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Jak je vidět v rozsudcích soudů obou stupňů, považovaly soudy v tomto případě zajišťovací příkazy za oprávněné a jejich použití jako vhodné pro danou situaci.

2.4.4 Spor o vyměření daně

Daň, kterou správce daně chtěl zajistit zajišťovacími příkazy byla nakonec stanovena a byly na ni vydány dodatečné platební výměry. Finanční úřad pro Kraj Vysočina vydal dodatečné platební výměry dne 9.12.2013, kterými LEDOPĚ vyměřil daň z přidané hodnoty za období červenec a listopad 2012. Tedy dva z měsíců, kterými se zabývala daňová kontrola. Správce daně dospěl k názoru, že místo plnění při dovozu pohonných hmot bylo v zahraničí a LEDOPA tedy neměla nárok na odpočty z daně z přidané hodnoty.

LEDOPA podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, které bylo zamítnuto Odvolacím finančním ředitelstvím. LEDOPA tedy podala žalobu u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem 62 Af 15/2016-80 dne 26.1.2018, které krajský soud vyhověl, rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil a vrátil věc Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství proti rozhodnutí krajského soudu podalo kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení věci, kde tvrdilo, že postupuje dle platné judikatury Soudního dvora Evropské Unie.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl rozsudkem 10 Afs 40/2018 dne 8.8.2018. V rámci rozsudku zazněla celkem otevřená kritika postupu správce daně v případě společnosti LEDOPA ze strany Nejvyššího správního soudu. Podle Nejvyššího správního soudu správce daně ignoroval nebo řádně nehodnotil některé důkazy, které LEDOPA předložila k prokázání místa plnění. Nejvyšší správní soud dále kritizoval pouze obecnou úroveň hodnocení skutkového stavu, kde zcela chybí jakákoli konkrétní analýza.

Ve výsledku tedy k doměření daně z přidané hodnoty, na které byly vydány správcem daně zajišťovací příkazy, vůbec nedošlo, protože správce daně neunesl své důkazní břemeno a postupoval nevhodným způsobem při daňové kontrole.

2.5 HERO Computers s.r.o.

Případ společnosti HERO Computers s.r.o. (dále jen „HERO“) byl zařazen do této práce z toho důvodu, že se jedná o jeden z posledních případů týkajících se zajišťovacích příkazů, které byly rozhodnuty Nejvyšším správním soudem. Zajišťovací příkazy byly vydány až v roce 2017, tedy až po vydání nejvýznamnějších judikátů v této oblasti. Tentokrát se ale nejedná o změnu místa plnění a následné vrácení odpisů z daně z přidané hodnoty, ale o údajně podezřelé transakce pod hlavičkou reklamy, u kterých měl správce daně podezření, že došlo k nezákonné „optimalizaci“ daně z příjmu právnických osob a zároveň neodvedení daně z přidané hodnoty. Prověřování reklamy, která slouží ke snížení základu daně, je v poslední době novým trendem Finanční správy, která vyžaduje prokázání nejen reálné existence reklamy, ale zároveň také přínosnost reklamy pro daňový subjekt. Správce daně tedy zkoumá i například kde byla reklama umístěna (především jestli byla ve stejném městě, kde daňový subjekt podniká) a jestli mohla oslovit nové potenciální zákazníci.⁴⁴

2.5.1 Pozadí případu

Dle popisu na svých webových stránkách, byla HERO založena v roce 2000 přeměnou z podnikající fyzické osoby, která začala podnikat v oboru v roce 1994. HERO se zabývá dodávkami výpočetní techniky pro podnikatele, větší společnosti a státní správu.⁴⁵

V letech 2014 a 2015 si HERO objednala reklamu, nejprve od společnosti INTERMOTO STEP a později od společnosti INTERMOTO SPORTS (v době rozhodování Nejvyššího správního soudu přejmenovaná na INTERMOTO SPORTS MANAGER s.r.o., v likvidaci), které byly propojeny osobou společníka a jednatele Josefa Kubíčka. Jednalo se o loga na motocyklových

⁴⁴ Z případů Bc. Zdeňka Vondráka, DiS.

⁴⁵ Profil společnosti. 20.2.2018. https://www.herocomp.cz/profil_spolecnosti/

závozech týmu Kawasaki Intermoto Ponyexpres. Platby za faktury probíhaly v hotovosti od 30.11.2015 do 18.12.2015 v celkové výši 3 662 000 Kč, po menších částkách a dokonce i o víkendech.

Správce daně argumentoval tím, že žádná z těchto společností nepodávala v této době daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, všechny měly virtuální sídlo a neměly webové stránky. Vzhledem k tomu, že společnosti nepodávaly daňová přiznání a neplatili daň z přidané hodnoty, měl správce daně podezření, že tyto společnosti jsou tzv. missing traders v rámci řetězců za účelem krácení daní.⁴⁶

Jako v dalších případech z poslední doby, správce daně projevil pochybnost o reálnosti celé transakce: „*správce daně nespatořoval žádný přínos pro stěžovatele ve formě loga na motocyklových závodech, které v rozhodném období nebyly vůbec uskutečňovány v České republice.*“ (5 Afs 254/2018-49). Dále též správce daně zpochybňoval výšku nákladů na reklamu. Podle jeho výpočtů vynaložila HERO na marketing zhruba čtvrtinu svého obratu. Správce daně měl za to, že HERO „*byla zapojena způsobem neodpovídajícím obchodní logice, praxi dobrého hospodáře i postupu dobré víry v transakcích, jejichž hlavním cílem bylo krácení daňové povinnosti, nezákonná daňová optimalizace.*“ (4 Afs 250/2018-65)

Správce daně byl přesvědčen, že na základě indicií, které shromáždil, nebyla účelem plateb propagace HERO, ale získání daňové výhody neboli optimalizace daně, která je nezákonná. Na základě těchto plateb si HERO uplatňovala i odpočty z daně z přidané hodnoty a správce daně tedy ve svých úvahách v rámci daňové kontroly považoval za pravděpodobné, že bude doměřena nejen daň z příjmů právnických osob, ale také daň z přidané hodnoty.

2.5.2 Vydání zajišťovacích příkazů

Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Ústí nad Orlicí, dne 6.3.2017 vydal zajišťovací příkazy k zajištění dosud nestanovené daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2014 do 31.12.2015 ve výši 1 215 240 Kč a zároveň k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014, srpen 2014, listopad 2014, prosinec 2014, květen 2015, listopad 2015 a prosinec 2015 v celkové výši 1 343 254 Kč. Správce daně vydal zajišťovací příkazy, protože podle něj existovala vysoká pravděpodobnost dodatečného stanovení daně. Podle vyjádření Odvolacího finančního ředitelství zde byly „*tři*

⁴⁶ „missing trader“ nebo také bílý kůň je „ten, u něhož dochází ke zkrácení daňové povinnosti, zpravidla společnost se vstupy z jiného členského státu“ Lichnovský, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování II. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 3. 2. 2017. [cit. 2020-02-28]. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218338>. ISSN 2533-4484

„silné“ důvody svědčící o splnění uvedeného předpokladu, a to vědomé zapojení [HERO] do podvodného řetězce, nespolutráce [HERO] se správcem daně při zahájení daňové kontroly a okolnost, že [HERO] disponuje pouze malým, resp. mizivým dlouhodobým majetkem.“ (4 Afs 250/2018-65) Správce daně totiž argumentoval tím, že přestože měla HERO dva jednatele, neumožnila správci daně provést místní šetření a zahájit daňovou kontrolu od 21.7.2016 do 6.3.2017 z důvodu nemoci jednatele. Co se týče možnosti toho, že by daň v budoucnu byla nedobytná, argumentoval správce daně tím, že většina majetku HERO je tvořena snadno převoditelným majetkem, *„zvláště když ze zdrojů dostupných správci daně nevyplývá, že by ekonomická činnost [HERO] vyžadovala specifické majetkové vybavení nebo byla kapitálově náročná.“* (5 Afs 254/2018-49).

Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů naznačuje, že HERO podezírá z účasti na daňovém podvodu. Nicméně, jak argumentovala HERO, *„správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů vůbec neuvádí, jakým způsobem měl být [HERO] v údajném daňovém podvodu vědomě zapojen, jinými slovy neuvádí, z čeho by mělo s přiměřenou pravděpodobností vyplývat, že stěžovatel věděl nebo měl vědět, že porizuje zboží zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty.“* (5 Afs 254/2018-49) Správce daně tak sice použil daňový podvod jako argument, ale nedokázal unést důkazní břemeno svého tvrzení

2.5.3 Odvolání a soudní řízení

HERO se odvolala proti zajišťovacím příkazům, odděleně dle daně, již měl zajišťovací příkaz zajišťovat. Obě odvolání byla dne 4.5.2017 zamítnuta Odvolacím finančním ředitelstvím. Proti oběma rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství podala HERO žaloby u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích. Krajský soud zamítl obě žaloby jako nedůvodné. Žalobu ohledně zajišťovacích příkazů pro zajištění dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob zamítl krajský soud rozsudkem 52 Af 35/2017-181 dne 13.6.2018 a stejný den rozhodl i o zajišťovacích příkazech zajišťujících dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty rozsudkem 52 Af 34/2017-274.

Při jednání před krajským soudem se HERO pokoušela prokázat, že společnosti, jimž bylo placeno za reklamu nejsou missing traders, jak se snažil prokázat správce daně, ale že mají webové stránky a jejich zástupci jsou ochotni se podrobit výslechu ohledně těchto transakcí. Krajský soud ale výslechy nepřipustil. Krajský soud se celkově přiklonil k argumentaci správce daně a rozhodl, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství nebylo nezákonné.

Proti oběma rozsudkům krajského soudu podala HERO kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud nejprve rozhodl ohledně zajišťovacích příkazů zajišťujících dosud nestanovenou

daň z příjmů dne 2.7.2019 rozsudkem 5 Afs 254/2018-49 a poté dne 29.7.2019 rozsudkem 4 Afs 250/2018-65 rozhodl i o zajišťovacích příkazech zajišťujících dosud nestanovenou daň z příjmů právnických osob. O případech bylo rozhodováno různými senáty, přičemž rozsudek 4 Afs 250/2018-65, co se týče skutkové podstaty případy, pouze odkazuje na rozsudek 5 Afs 254/2018-49. Vzhledem k totožnosti skutkové podstaty rozhodl Nejvyšší správní soud v obou případech totožně, a to zrušením rozsudků krajského soudu a zároveň i zrušením zajišťovacích příkazů. Dokonce HERO přiznal i náhradu nákladů řízení.

Zástupcem HERO byl v tomto případě JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský, jeden z předních odborníků na české daňové právo procesní. Jen pro zajímavost, kasační stížnost zjevně byla poněkud obsáhlejší, vzhledem k tomu, že oba senáty Nejvyššího správního soudu si neodpustily poznámku, že HERO „*v obsáhlé kasační stížnosti popisuje skutkový stav věci, průběh řízení a především ji zahrnuje množstvím odkazů a citací na judikaturu zdejšího soudu, čímž činí kasační stížnost poněkud nepřehlednou.*“ (5 Afs 254/2018-49)⁴⁷

Nejvyšší správní soud uznal, že správce daně nepochybil v předpokladech pro vydání zajišťovacích příkazů ohledně budoucího stanovení daně. Předpoklad správce daně se v případě daně z příjmů právnických osob dokonce potvrdil, když 3.7.2017 doměřil HERO tuto daň dodatečnými platebními výměry ve stejné výši, jako byl vydán zajišťovací příkaz. Dodatečné platební výměry nabyly právní moci dne 11.8.2017, protože se HERO proti nim neodvolala.

Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že fakt, že krajský soud nevyslechl svědky navrhované HERO a neprovedl požadované důkazy, „*neboť tyto ani ve svém souhrnu nemohly na zjištěných správce daně vztahujících se k předpokladu budoucího stanovení daně nic zvrátit.*“ (4 Afs 250/2018-65) Vzhledem k tomu, že se HERO pokoušela prokázat, že její smluvní partneři nebyli missing traders, by se zdálo vhodné výsledky provést, nicméně je pravdou, že posuzování, zda je skutečně jedná o podvodný řetězec spadá až do nalézacího řízení, a tak není nutné tyto důkazy provádět, když se posuzuje zákonnost vydání zajišťovacích příkazů.

Důvodem pro zrušení zajišťovacích příkazů bylo až nesplnění druhé podmínky pro zákonnost zajišťovacích příkazů, tedy odůvodněná obava o budoucí nedobytnost daně. Podle Nejvyššího správního soudu v tomto případě správce daně „*své úvahy o nedobytnosti daně založil fakticky na shodných zjištěních, která vzal za důvod pro pravděpodobné doměření daně.*“ (5 Afs 254/2018-49). Správce daně sám v odůvodnění zajišťovacích příkazů přiznal, že HERO disponovala dostatečným majetkem, aby budoucí daň uhradila, zároveň ale argumentuje

⁴⁷ Vzhledem k tomu, jak moc se daňové právo řídí judikaturou Nejvyššího správního soudu, je tato stížnost na přílišnou citaci judikatury v žalobách a kasačních stížnostech v poslední době častější. (viz např. příspěvek Mgr. Jiřího Gottwalda, soudce Krajského soudu v Ostravě v rámci Konference Daňový Řád 2019)

snadnou převoditelností tohoto majetku. Co se týče tohoto argumentu, „*Nejvyšší správní soud konstatuje, že takovou skutečnost nelze a priori vyloučit nikdy a u žádného daňového subjektu. Tato spekulace bez jakékoli indicie o krocích, které stěžovatel v tomto směru činí, či jsou zde okolnosti, nasvědčují tomu, že tak činit bude, o konkrétních personálních vazbách na společnosti či osoby, na které by majetek vyvedl, nemůže obstát.*“ (5 Afs 254/2018-49)

Nejvyšší správní soud tedy rozhodl v obou případech o zrušení rozsudků krajského soudu a zrušení zajišťovacích příkazů. Vzhledem k tomu, že se v tomto řízení jednalo pouze o zákonnost zajišťovacích příkazů, nezabýval se Nejvyšší správní soud částí argumentů HERO, a pouze se omezil na zkoumání zákonnosti důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů, které shledal jako nedostatečně odůvodněné, co se týče obav o budoucí nedobytnost daně.

Závěr

1. Aktuální situace ohledně zajišťovacích příkazů

V současné době se vydávání zajišťovacích příkazů značně omezilo. Je to vidět ze statistiky v teoretické části. Zároveň i znatelně ochladl zájem médií o tento materiál, vzhledem k nízké možnosti vytvářet z reportáží senzace s politickým podtextem, případně tak útočit na Finanční správu. Nicméně, odborná veřejnost se tímto materiálem stále zabývá, což ilustruje například to, že téměř v každém vydání čtvrtletního Bulletinu Komory daňových poradců je stále možné najít alespoň jeden článek týkající se této problematiky.

Snižování počtů zajišťovacích příkazů a jejich vydávání v souladu s rozhodnutími Nejvyššího správního soudu je také zřetelné z minima případů týkajících se zajišťovacích příkazů, které byly v roce 2019 Nejvyšším správním soudem rozhodovány. Po rozladěných reakcí soudců Nejvyššího správního soudu (např. Karel Šimka v pořadu Reportéři ČT, kde vyjadřoval svůj nesouhlas s tím, že se Finanční správa odmítá řídit vydanými rozhodnutími)⁴⁸ se zdá, že Finanční správa konečně ve svých postupech odráží názory Nejvyššího správního soudu vyjádřené v jeho rozhodnutích.

2. A co dál?

Kritizovat finanční správu za vydávání zajišťovacích příkazů je snadné. Také se o to pokouší kdekdo, bohužel často bez dostatečných znalostí problematiky. Ovšem i autoři z řad odborné veřejnosti si často nejsou jistí, jak vlastně zajišťovací příkaz nahradit. Palčivější problém, než samotný zajišťovací příkaz je daňová exekuce, která obvykle ihned následuje. Exekuce totiž často nevratně ukončí běh společnosti, která by jinak mohla dál fungovat a splácet stanovenou daň. Ovšem v případě, že jsou exekučně zabaveny stroje na výrobu a veškeré finanční prostředky, nemá společnost jinou možnost než zastavit činnost.

Tesař uvádí jako možnost použití zřízení zástavního práva k věcem subjektu podle § 168 odst. 6: „*Pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem.*“ Sám ale hned dodává, že tato možnost není správcem daně téměř využívána.⁴⁹ Podobně není příliš využíván ani institut ručení za daň, podle zákona o dani z přidané hodnoty. Podle informací, které získal Balcar od Generálního finančního ředitelství,

⁴⁸ „Více než soud.“ Reportéři ČT.

⁴⁹ Tesař, 28

bylo ručení podle § 109 mezi lety 2011 a 2016 použito Finanční správou pouze pětkrát, v částce necelých 2,5 milionu korun. Ručení podle § 108a, nebyl zatím využito ani jednou.

Hajdušek prezentuje své řešení přijatelné pro společnosti, na které je zajišťovací příkaz uvalen, a které zároveň zabrání rozprodání majetku společnosti a zajistí budoucí vybrání daně: „řešením, přijatelným pro obě strany, by mohla být určitá nucená správa provozu firmy daňového subjektu pod dozorem soudu.“⁵⁰ Vzhledem k tomu, že taková možnost v rámci současné legislativy neexistuje, cituje Hajdušek rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 108/2016-96, ohledně společnosti VHS – ROPA. Zde společnost VHS – ROPA podala v řízení o kasační stížnosti žádost o předběžné opatření, které Nejvyšší správní soud vyhověl. Nejvyšší správní soud tak uložil správci daně na prvním stupni, „aby se zdržel jednání, jímž by pokračoval v daňové exekuci ve vztahu k předmětným nemovitostem daňového subjektu.“⁵¹ Nejvyšší správní soud tak umožnil situaci, ve které mohla společnost fungovat i nadále, ovšem nemohla majetek potřebný k zajištění daně rozprodat.

Bohužel je jisté, že i kdyby se podařilo tuto možnost uzákonit, nucená správa společností, na které je vydán zajišťovací příkaz by znamenala obrovské náklady pro Finanční správu, ať už z personálního či časového hlediska. Pravděpodobně by bylo nutné zřídit celou novou sekci Finanční správy, která by pouze dohlížela na společnosti v nucené správě, případně by bylo možné využít institutu insolvenčních správců, kteří již mají dostatečné zkušenosti v této oblasti.

Novou možností by mohlo být prohlášení o majetku, které navrhuje novela daňového řádu, která je v současné době stále ve schvalovacím procesu. Prohlášení o majetku by nahradilo exekuci majetku a omezilo by možnost daňového subjektu s majetkem disponovat. Vzhledem k tomu, že návrh novely daňového řádu prošel třetím čtením v Poslanecké Sněmovně, je šance, že prohlášení o majetku bude v dohledné době v daňovém řádu uzákoněno, což by mohlo některým daňovým subjektům značně ulevit.

Osobně si nejsem jistá, která z těchto možností je nejvhodnější. Podle mého názoru jsou zajišťovací příkazy v poslední době používány relativně racionálně, na základě správných důvodů a s dobrým odůvodněním, na základě korektivu Nejvyššího správního soudu. Uznávám, a to je vidět i v analyzovaných judikátech, že často je okamžitá daňová exekuce na majetek daňového subjektu jediným způsobem, jak zabránit vyvedení majetku. Na druhou stranu, pokud se podaří prosadit v rámci novely daňového řádu prohlášení o majetku, mohlo by

⁵⁰ Hajdušek, 22

⁵¹ Hajdušek, 22

to usnadnit situaci v případech, kdy by daňová exekuce byla příliš tvrdým řešením. Ovšem opět záleží na tom, jak k této možnosti přistoupí správce daně a jestli to nezpůsobí daňovým subjektům více komplikací než zajišťovací příkaz.

3. Zajišťovací příkazy, ano nebo ne?

Jak již bylo řečeno, zajišťovací příkazy jsou značně kontroverzní téma. Ani autoři z řad odborné veřejnosti nemají úplně jasný názor na to, jestli je tento institut pozitivní nebo negativní. Nicméně i to je samo o sobě odpověď.

Zajišťovací příkazy, tak jak jsou nastavené v daňovém řádu, jsou neutrálním institutem, který sám o sobě nikomu neškodí. Vše záleží až na aplikaci tohoto institutu ze strany státní správy. Jak je vidět i z judikátů popsaných výše, zajišťovací příkazy nemusí mít pro daňové subjekty až tak velké následky, problémy nastávají až při nepřiměřeném použití příkazu jako exekučního titulu. Jen těžko lze souhlasit s okamžitým přistoupením k exekuci, která ve většině případů subjekt může zlikvidovat.

Lze tedy říct, že institut zajišťovacích příkazů jako takových umožňuje správci daně včasný zásah, aby se zabránilo prodeji majetku daňového subjektu v případě podezření ze strany správce daně. Tím může zabránit situaci, kdy daňový subjekt záměrně neodvede daň a začne vyvádět majetek, a stát tak přijde o velké množství peněz na daních. Pokud správce daně zajistí částku daně, která ještě nebyla stanovená, má jistotu, že stát o tento příjem nepřijde.

Nelze ale považovat za pozitivní, když není daňovému subjektu ani dána šance se bránit, předpokládanou daň zaplatit, a je ihned podroben exekuci. Tím může být daňový subjekt okamžitě zlikvidován, i když by bez tohoto zásahu mohl dále platit daně i splatit nedoplatky. Z tohoto důvodu prosazuje Nejvyšší správní soud subsidiaritu zajišťovacích příkazů, kdy by na prvním místě mělo být vybrání daně, i když za delší časové období, než okamžité zabavení majetku a jeho případné prodání v dražbě, které je nevratné a může přinést státu výrazně nižší výtěžek. S tímto názorem se plně ztotožňuji, protože je pravda, že vyšší přínos do státního rozpočtu by měl být na prvním místě, i když tato částka bude splacena postupně v průběhu několika let.

Je tedy třeba přistupovat ke každému případu individuálně a posuzovat každý daňový subjekt na základě jeho historie i aktuální situace. Zároveň je vhodné, aby úředníci správce daně projeвили určitou dávku empatie a pochopení s ohledem na další možnost dalšího fungování daňového subjektu. Jak již bylo uvedeno výše, podle mého názoru jsou zajišťovací příkazy

institutem v rámci správy daní, který je vhodný i nutný. Jen je potřeba, aby nebyl zneužíván a nadužíván v nevhodných případech

4. Závěrem

V rámci této práce jsem analyzovala jak teoretický základ institutu zajišťovacích příkazů, tak rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. K judikátům rozebraným v této práci jsem se snažila dodat i kontext získaný z médií a dalších článků, který pomohl vysvětlit situaci. Z rozboru výše uvedených rozhodnutí, a zvláště z jejich nedostatku v poslední době, je zřejmé, že Finanční správa se, po nátlaku médií a Nejvyššího správního soudu, přizpůsobila požadavkům a svůj přístup k vydávání zajišťovacích příkazů změnila.

V současné době jsou sice stále užívány, nicméně již s mírou a zjevně v ospravedlnitelných případech. Můžeme tedy jen doufat, že v případě, že by v budoucnu Finanční správa sklouzla zpět do starých kolejí a začala zajišťovací příkazy opět zneužívat, podaří se opět tlakem veřejnosti i odborníků dosáhnout korekce tohoto chování tak jako se to podařilo teď.

Seznam použitých zdrojů

1. Zákonné předpisy

Zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád

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

zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních

vyhláška ministra financí č. 162/1953 Ú.I., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových

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

ST580, 18.2.2019. <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=580&CT1=0>

2. Materiály Finanční správy

„Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů“, 16. listopad 2011, <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/vymahani-dani/vymahani-metodika/metodika/Methodika-realizace-zajistovaciho-prikazu-dle-danoveho-radu-8596>

Finanční správa. 18.2.2020: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>.

„Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, ve znění aktualizace účinné ke dni 25. 2. 2019“, 18.2.2020, https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/13847_19_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP_aktualizace.pdf

3. Judikatura NSS

5 Afs 254/2018-49

4 Afs 250/2018-65

1 Afs 251/2017-40

1 Afs 250/2017-37

6 Afs 399/2017-26

9 Afs 137/2016-187

2 Afs 250/2015-53

2 Afs 239/2015-66

4 Afs 22/2015-104

1 As 27/2014-31

4. Ostatní judikatura

28 Ca 218/2001-55

I. ÚS 374/05

C-414/17

5. Literatura

BAJMAKU, Violeta. „Zajišťovací Příkazy Očima Expertů.“ *Bulletin Komory Daňových Poradců* 3/2019 s.52. ISSN: 1211-9946

BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu* (C.H. Beck, 2017)

BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový Řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer (ČR), 2011. ISBN: 978-80-7357-564-9

HAJDUŠEK, Tomáš. „Zajišťovací příkazy – prostředek ultima ratio nebo standardní postup správce daně?“, *Komora daňových poradců Bulletin* 2017, č. 2 (b.r.) ISSN: 1211-9946

LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK, Petra NOVÁKOVÁ, Eva KOSTOLANSKÁ, Tomáš ROZEHNAL. *Daňový Řád: Komentář*, 3. vydání Praha: C.H. Beck, 2016. s. 609 ISBN: 978-80-7400-604-3

LICHNOVSKÝ, Ondřej. „Vybrané Dopady Nezákonných Zajišťovacích Příkazů v Praxi.“ *Bulletin Komory Daňových Poradců*. 4/2019. s. 46-47. ISSN: 1211-9946

NOVÁKOVÁ, Petra, Karel ŠIMKA. „Zajišťovací příkazy v judikatuře Nejvyššího správního soudu.“ *Bulletin Komory Daňových Poradců*. 2/2018. s. 39. ISSN: 1211-9946

TESAŘ, Radan. „Ekonomická (i)racionalita odůvodnění zajišťovacích příkazů“, *Komora daňových poradců Bulletin* 2017, č. 02 (b.r.): 25–30. ISSN: 1211-9946

RAMBOUSEK, Jan. „Zajišťovací příkaz - budoucí každodenní instrument?“, *DEx*. 2014, č. 5 (7. říjen 2014) ISSN 2533-4484

6. Ostatní zdroje

<https://www.seznamzpravy.cz/clanek/zlikvidovali-nas-pry-na-prikaz-shora-na-firmu-muklekli-babisovi-urednici-vlada-prihlizela-38477>

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/2017-10-20_kauza_KM-PLUS_vyjadreni-FS.pdf

Dopis Veřejné ochránkyně práv Ing. Tomáši Hajduškovi ze dne 22.5.2019, který byl adresátem poskytnut daňovým poradcům dne 28.5.2019

„Více než soud.“ Reportéři ČT. 19.2.2020.

<https://www.ceskatelevize.cz/ivysilani/1142743803-reporteri-ct/217452801240020>

Zajišťovací příkazy v teorii a praxi finanční správy a správních soudů

Abstrakt

Tato práce pojednává o institutu zajišťovacích příkazů, jak jsou definovány v zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád. Práce má za cíl analyzovat, jak byly zajišťovací příkazy používány Finanční správou a následně posuzovány Nejvyšším správním soudem. V první části práce jsou zajišťovací příkazy rozebrány teoreticky, tedy jejich funkce, způsob a podmínky použití i jejich ukončení. Také je v této části upozornění na statistiku vydaných zabezpečovacích příkazů. Podkladem pro tuto část práce jsou především komentáře Daňového Řádu od Baxy a Kaniové a Lichnovského, dále nová publikace na téma zajišťovacích příkazů od Vladimíra Balcara a články odborníků na toto téma z řad daňových poradců, Tomáše Hajduška a Jana Rambouska. Druhá část práce obsahuje rozbor pěti judikátů, které společně prokazují, že zajišťovací příkazy nejsou ani negativní, ani pozitivní, pouze záleží na jejich využití správcem daně. Pro ilustraci situace byly vybrány judikáty, které jak ruší, tak i potvrzují zajišťovací příkazy za posledních několik let. Jedná se konkrétně o následující rozsudky: Ve věci společnosti Českomoravská olejářská komanditní společnost (4 Afs 22/2015-104), který definoval, jak je třeba vyvažovat předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů. Dále je popsán rozsudek ve věci společnosti KM PLUS spol. s r.o. (52 Af 67/2016-264), který ukazuje případ, kdy byly naopak zajišťovací příkazy použity oprávněně a v souladu se zákonem, aby se zabránilo vyvedení majetku ze společnosti a zajistil se budoucí výběr daně. Třetím rozsudkem představeným v této práci je další přelomový rozsudek ve věci Petr Š. (2 Afs 239/2015-66), kde Nejvyšší správní soud definoval tzv. subsidiaritu zajišťovacích příkazů, která příkazuje správci daně nejprve použít jiný způsob úhrady daně, pokud je možnost, že daňový subjekt daň uhradí, byť za delší časový úsek. Dalším rozsudkem ve věci společnosti LEDOPA GROUP s.r.o. (2 Afs 250/2015-53), kde byly zajišťovací příkazy Nejvyšším správním soudem potvrzeny jako správné a správně odůvodněné pro daný případ. Posledním případem jsou dva rozsudky týkající se zajišťovacích příkazů na dvě různé daně vůči stejnému subjektu HERO Computers s.r.o. (5 Afs 254/2108-49 a 4 Afs 250/2015-65). Tyto rozsudky byly vybrány, protože byly rozhodnuty teprve v roce 2019, přičemž zajišťovací příkazy byly vydány v roce 2017, tedy až po výše zmíněných rozsudcích, které pomohly definovat vydávání zajišťovacích příkazů.

Klíčová slova: zajišťovací příkaz, správa daní, daňový řád

Securing orders in theory and practice of the financial government and administrative courts

Abstract

This work explains the institute of securing order, as defined in Act n. 280/2009, Coll., tax code. The aim of this thesis is to analyze how the securing orders were used by the Financial government and consequently judged by the Supreme Administrative Court of the Czech Republic. The first part of the work is concerned with the theory of securing orders, meaning their function, the way they are used and conditions for use as well as their termination. In this part, there are also the statistics of their use issued by the Financial government. This part of the work is based on commentaries of the Tax Code by Baxa and Kaniová, and Lichnovský, also a new publication by Vladimír Balcar and articles by experts on this topic from the ranks of tax advisors, Tomáš Hajdušek and Jan Rambousek. The second part of the work contains a description of five court decisions that prove that the institute is neither negative nor positive by itself, but it depends on its use by the Financial government. As an illustration, I chose cases that either confirm or reverse the securing orders. Specifically, in the second part I describe the following cases: the case of Českomoravská olejářská komanditní společnost (4 Afs 22/2015-104) which defined the need to balance the conditions for issuing the securing order. Then the case of KM PLUS spol. s r.o. (52 Af 67/2016-264) is described which shows a justified use of securing orders according to law, to prevent the loss of property from the company and to ensure the future collection of the tax. Third described case is another important ruling about Petr Š. (2 Afs 239/2015-66), where the Supreme Administrative Court defined the so called subsidiarity of the securing orders, which orders the tax administrator to first use other ways of payment of the tax, if there is a possibility that the tax subject will pay the tax, even if over a longer period of time. Then there is a description of the case of LEDOPA GROUP s.r.o. (2 Afs 250/2015-53), where the Supreme Administrative Court confirmed the securing orders as correct and correctly justified. The last case are two rulings concerning securing orders for two taxes against one tax subject, HERO Computers s.r.o. (5 Afs 254/2108-49 a 4 Afs 250/2015-65) which were chosen because the cases were decided only in 2019, which the securing orders were issued in 2017, meaning after the previously mentioned rulings which helped define the use of securing orders.

Key words: Securing order, tax government, tax procedure code