



Č. j.: 43067/22/7700-00130-050237

Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu

Článek I.

Účel a důvody vydání metodického pokynu

Účelem tohoto metodického pokynu je sjednocení postupu při vydávání zajišťovacích příkazů dle ust. § 167 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“), a v případě daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) i ve vztahu k aplikaci § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Jedním z hlavních cílů tohoto metodického pokynu je definovat minimální náležitosti, které by mělo obsahovat odůvodnění každého zajišťovacího příkazu vydaného správcem daně.

Tento metodický pokyn obsahově navazuje na Metodiku realizace zajišťovacího příkazu dle daňového řádu, č. j. 7342/11-2310 ze dne 16. 11. 2011, Částečnou revizi stávající metodiky realizace zajišťovacího příkazu vydané dne 16. 11. 2011 pod č. j. 7342/11-2310, č. j. 22307/16/770-30133-806918 ze dne 26. 7. 2016 a Metodický pokyn – Organizační zabezpečení postupu při zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty, č. j. 28546/15/7100-40124-709095 ze dne 28. 7. 2015.

Článek II.

Minimální požadavky kladené na odůvodnění zajišťovacích příkazů na daň dosud nestanovenou

1. [Podmínky vydání zajišťovacího příkazu] Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) v otázce zajišťovacích příkazů na daň dosud nestanovenou je zřejmý požadavek vysokého standardu jejich odůvodnění. Z rozhodnutí NSS vyplývá, že správce daně v rámci vydávání zajišťovacího příkazu zkoumá, zda jsou naplněny dva předpoklady podmiňující vydání zajišťovacího příkazu.¹ V první řadě správce daně zkoumá existenci a výši v budoucnu stanovené daně (přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně) a zadruhé prověřuje okolnosti, zda v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (odůvodněná obava o budoucí dobytnost daně). Tyto podmínky je nezbytné hodnotit jak jednotlivě, tak celkově.² V této souvislosti jsou na zajišťovací příkazy kladeny vysoké požadavky, neboť zajišťovací příkaz je rozhodnutím, které musí splňovat přísné podmínky (je vnímáno jako nejzazší prostředek).³

¹ Srov. rozsudky NSS č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 ze dne 7. 1. 2016 (dále jen „Rozsudek ČMO“) a č. j. 6 Afs 255/2015 – 46 ze dne 9. 6. 2016 (dále jen „Rozsudek ABK“).

² Viz Rozsudek ČMO.

³ Viz Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 239/2015 – 66 ze dne 31. 10. 2016 (dále jen „Rozsudek P. Š.“).

Z uvedených skutečností vyplývá požadavek na stanovení vysoké úrovně odůvodnění zajišťovacího příkazu (kumulativní splnění obou výše uvedených podmínek). Judikatorní vývoj dlouhodobě akcentuje, že nižší pravděpodobnost ve vztahu k budoucímu stanovení daně může být kompenzována jasnými okolnostmi svědčícími o tom, že daň bude nedobytná a naopak.⁴ To ovšem neznamená, že by jedna z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu mohla být splněna jen ve velmi omezené míře nebo že by nemusely být vůbec zjišťovány okolnosti, které jsou pro její posouzení relevantní. Zajišťovací příkazy proto po obsahové stránce musí u obou podmínek splňovat níže uvedené požadavky. Odůvodnění zajišťovacího příkazu je vždy nutno založit na přesvědčivém popsání všech konkrétních skutkových okolností a jednotlivých zjištění, tyto náležitě důkazně podložit a důsledně vyhodnotit.

2. [Obecné náležitosti zajišťovacího příkazu] Obsahem zajišťovacího příkazu musí být následující obecné náležitosti, které mohou souviset jak s přiměřenou pravděpodobností budoucího stanovení daně, tak s odůvodněnou obavou o budoucí dobytost daně:

- a) **Popis ekonomické činnosti daňového subjektu:** Správce daně popíše ekonomickou činnost daňového subjektu na základě dostupných údajů z obchodního a živnostenského rejstříku a uvede činnost, kterou daňový subjekt deklaruje jako hlavní v daňových příznáních, potažmo, která je prezentována na jeho webových stránkách či je správci daně známa z jeho úřední činnosti.
- b) **Sídlo:** V případě, že se jedná o virtuální sídlo daňového subjektu, je správce daně v zajišťovacím příkazu povinen uvést buďto, že se jedná o virtuální sídlo [resp. že se nejedná o sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH v případě DPH] s odkazem na úřední záznam o místním šetření či jiný záznam (písemnost), z něhož tato skutečnost vyplývá, nebo uvést konkrétní skutečnosti zjištěné v rámci místního šetření. Není dostačující pouhé konstatování, že se jedná o virtuální sídlo bez dalšího.
- c) **Popis statutárních orgánů:** Z hlediska pravděpodobnosti budoucího stanovení daně je nutné uvést statutární orgány v době vzniku předmětných daňově relevantních skutečností či v době porušení rozpočtové kázně, případně uvést předchozí statutární orgány, pokud správce daně odkazuje na personální a kapitálovou propojenost. Rovněž je na místě zmínit event. cizí státní příslušnost těchto osob (v případě trvalého pobytu těchto osob v zahraničí, a to z důvodu jejich obtížné dosažitelnosti), jejich zapojení (na pozici statutárních orgánů – i v minulosti) v dalších obchodních společnostech nebo poukázat na jejich trvalý pobyt hlášený na adrese sídel obecních, městských úřadů a magistrátů či v zahraničí (stejně jako v případě cizích státních příslušníků z důvodu jejich obtížné dosažitelnosti). Z hlediska odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně jsou podstatné aktuální statutární orgány a frekvence obměny těchto orgánů.
- d) **Údaje z úřední evidence správce daně, potažmo z jiných správci daně dostupných seznamů, rejstříků, registrů či evidencí:** Správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu odkáže na poznatky, které získal ze své úřední či jiné evidence. Jedná se zejména o informace dokládající zajištění prostředků a nutného vybavení pro uskutečňování ekonomické činnosti (zaměstnanci, obchodní majetek pro výkon činnosti, provozovny, základní kapitál, finanční prostředky, aj.).

⁴ Viz Rozsudek ČMO.

- e) **Historie daňového subjektu a dosavadní plnění veřejnoprávních povinností:** NSS přikládá historii daňového subjektu a jeho přístupu k plnění veřejnoprávních povinností ve svých rozhodnutích týkajících se zajišťovacích příkazů velký význam.⁵ Správce daně je proto povinen zabývat se i délkou působení daňového subjektu jako podnikatele, jeho daňovou historií a celkovým přístupem k plnění veřejnoprávních povinností, pokud jsou tyto informace správci daně známy.⁶ Tyto údaje je tak nutno vždy zohlednit v úvahách správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu a promítnout je do jeho odůvodnění. V rámci úvah týkajících se daňové historie je nezbytné, aby správce daně zjišťoval nejen samotnou historii plnění daňových povinností, ale i to, zdali v případě neplnění platebních daňových povinností tyto byly u daňového subjektu ve výsledku uhrazeny a jakým způsobem, popř. též četnost těchto případů. V případě ojedinělých opožděných plateb, které v době, kdy správce daně uvažuje o vydání zajišťovacího příkazu, byly již dobrovolně uhrazeny, nelze tento argument automaticky dávat k tíži daňovému subjektu bez hlubšího odůvodnění. Dále je vhodné se zaměřit i na skutečnost, jak daňový subjekt se správcem daně spolupracuje v rámci probíhajících postupů, respektive jak s ním spolupracoval v minulosti.
- f) **Popis transakce či porušení rozpočtové kázně:** Správce daně popíše transakce uskutečněné [uskutečněná či přijatá plnění nebo příjmy a výdaje (náklady)] ve zdaňovacím období, resp. porušení rozpočtové kázně, u kterého došlo již ke stanovení (vyměření) daně či předpokládá stanovení daně (odvodu za porušení rozpočtové kázně), která bude v budoucnu obtížně vymahatelná či nedobytná, a za tímto účelem vydává zajišťovací příkaz. Pokud má správce daně informace o proběhlé transakci, měl by porovnat její charakter s deklarovanou hlavní ekonomickou činností daňového subjektu. Dále správce daně může uvést počet obchodních případů [plnění, příjmů či výdajů (nákladů)], které za předmětné zdaňovací období byly realizovány, jejich výši, potažmo rizikovost komodit či služeb, které jsou jejich předmětem. Shodně by se měl správce daně zabývat tím, zda má pochybnosti o fakticitě těchto transakcí, neboť vyhodnocení této otázky má zásadní vliv na předpoklad pravděpodobného budoucího stanovení daně.
- g) **Popis probíhajícího nalézacího řízení:** Pokud správce daně vydává zajišťovací příkaz za zdaňovací období, resp. za porušení rozpočtové kázně, za které nebyla daň (odvod za porušení rozpočtové kázně) dosud stanovena a za toto období bude zahájeno či již je vedeno nalézací řízení (vyměřovací či doměřovací), bude tato skutečnost, potažmo i dosavadní zjištění vplynuvší z probíhajícího řízení, uvedena v zajišťovacím příkazu.

Správce daně by se však neměl omezit na pouhé konstatování zjištěných skutečností, ale měl by v rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu provést hodnocení těchto skutečností ve vztahu k naplnění podmínek pro jeho vydání, a to jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti.

⁵ Viz např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 197/2020 – 37 ze dne 15. 11. 2021 (dále jen „Rozsudek CITO Praha“).

⁶ Viz např. Rozsudek P. Š., č. 3887/2019 Sb. NSS, rozsudek NSS 1 Afs 88/2019 ze dne 11. 6. 2020 (AUTO MAXOV).

II.1. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně

1. [Úvod] Dle judikatury NSS vychází správce daně při vydání zajišťovacího příkazu ze skutečností zatímně zjištěných v daňovém řízení nebo jinak správci daně známých.⁷ Aby byla naplněna první podmínka, musí správce daně na základě zjištěných skutečností dospět k závěru, že pravděpodobnost budoucího stanovení daně je přiměřená.⁸ Správce daně však k naplnění první podmínky nemusí detailně prokazovat skutečnosti, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, jelikož ta je předmětem řízení nalézacího. V opačném případě by totiž správce daně stanovoval daň dvakrát – jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení nalézacím.⁹ Čím více relevantních důvodů však správce daně uvede, tím více zvyšuje odůvodnění pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.¹⁰ Náležitá pozornost věnovaná odůvodnění naplnění první podmínky vyplývá i z požadavku NSS, aby přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně byla odůvodněna přezkoumatelným způsobem.¹¹

Pravděpodobnost budoucího stanovení daně je nezbytné posuzovat s ohledem na skutkové okolnosti případu (např. zjištění týkající se předmětné obchodní transakce) a daňovou historii daňového subjektu, kdy správce daně má popsat charakter daňově relevantních skutečností.¹² Požadavek na kvalitu odůvodnění vyplývá i ze skutečnosti, že naplnění první podmínky se nemůže zakládat pouze na domněnkách, které nejsou podloženy důkazy a právními závěry.¹³ S požadavkem na minimální náležitosti zajišťovacího příkazu souvisí i změna náhledu na odvolací řízení ve věci zajišťovacího příkazu, kdy má daňový subjekt právo brojit nejen proti odůvodněné obavě o budoucí dobytost daně, ale i proti samotné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, u níž má správce daně obavu, že nebude uhrazena či bude obtížně vymahatelná.¹⁴ Správce daně je povinen se s těmito námitkami daňového subjektu řádně vypořádat.¹⁵

2. [Nejčastější obecné důvody, na jejichž základě je předpokládáno budoucí stanovení daně]:

- a) ***Probíhá nalézací řízení, daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno nebo je na daňový subjekt přeneseno důkazní břemeno a daňový subjekt nereaguje či reaguje, ale své důkazní břemeno přesto neunesse a svá tvrzení neprokáže:*** V tomto případě je kladen důraz na popis probíhajícího nalézacího řízení a přenos důkazního břemene. Předpoklad budoucího stanovení daně tak vyplývá z nesplnění minimálně jedné z podmínek upravené v hmotněprávním daňovém předpise¹⁶ v návaznosti na přenos důkazního břemene a jeho neunesení podle § 92 odst. 3 a 4 DŘ.

⁷ Srov. Rozsudek NSS č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 ze dne 11. 6. 2015 (dále jen „Rozsudek MPM“).

⁸ Viz Rozsudky ČMO a MPM.

⁹ Srov. Rozsudek ČMO.

¹⁰ Srov. Rozsudek ABK.

¹¹ Srov. Rozsudek ČMO a rozsudek NSS č. j. 6 Afs 160/2016 – 27 ze dne 1. 2. 2017 (dále jen „Rozsudek ENIX“).

¹² Srov. Rozsudek ENIX.

¹³ Srov. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 13/2015 – 79 ze dne 25. 2. 2016 (EUROBIT GROUP).

¹⁴ Viz Rozsudek ENIX.

¹⁵ Viz Rozsudek ČMO.

¹⁶ Zejména ZDPH; dále též zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“); nebo zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

- b) **Správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistí indicie svědčící o dosud nepřiznané daňové povinnosti daňového subjektu (o povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně) nebo skutečnosti zpochybňující věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost povinných evidencí nebo jejich dílčí části (účetního záznamu):** V této situaci většinou nebylo ještě zahájeno nalézací řízení u daňového subjektu. Správce daně má v předmětném případě na základě zjištěných skutečností za to, že daňovému subjektu vznikla dosud nepřiznaná daňová povinnost (povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně). Nebo má správce daně na základě zjištěných skutečností pochybnosti o uskutečnění obchodní transakce tak, jak byla daňovým subjektem deklarována, či správce daně s vysokou mírou pravděpodobnosti předpokládá, že daňový subjekt porušil rozpočtovou kázeň, a již disponuje relevantními důkazními prostředky dokládajícími jeho dosavadní zjištění, zpochybňujícími věrohodnost povinných evidencí a s tím související správnost vykazání daňové povinnosti. Je proto zřejmé, že daňovému subjektu nepostačí k unesení břemene tvrzení a důkazního břemene pouze předložení jeho povinné evidence, potažmo dílčího účetního záznamu. V tomto případě je v odůvodnění zajišťovacího příkazu třeba uvést, čím je podložen poznatek správce daně o vzniku dosud nepřiznané daňové povinnosti (povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně) nebo čím jsou podloženy pochybnosti správce daně o deklarovaném průběhu předmětné transakce.

3. [Specifický důvod, na jehož základě je předpokládáno budoucí stanovení DPH] Ze sledování a následného vyhodnocení statistických údajů je zřejmé, že většina zajišťovacích příkazů je vydávána za účelem zajištění úhrady dosud nestanovené nebo nesplatné DPH. Mimo obecné důvody uvedené výše je nutné samostatně zmínit důvod, na jehož základě správce daně předpokládá budoucí stanovení DPH. K tomu je na tomto místě nutné uvést, že pro práci s daty z kontrolního hlášení obecně platí nutnost tyto údaje dále prověřovat. Správce daně tak musí ověřit zejména skutečnosti týkající se předmětné transakce (např. její existenci či návaznost transakcí v daném obchodním řetězci) nebo časových posunů v daném řetězci transakcí, a nemůže se spoléhat jen na údaje zasláné daňovým subjektem v rámci kontrolního hlášení.

Zjistí-li správce daně řetězec plnění zasažený daňovým podvodem, kterého se účastní daňový subjekt: V prvé řadě je potřeba uvést, že realizace daňového podvodu může být založena na mnoha různých skutkových okolnostech, což brání vytvoření ideální modelové situace. Obecným předpokladem je existence narušení neutrality daně v řetězci před nebo za daňovým subjektem. Z judikatury správních soudů vyplývá, že pro potencionální předpoklad budoucího stanovení daně je významná samotná účast daňového subjektu v obchodním řetězci, přičemž správce daně v rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu nemusí zkoumat dobrou víru daňového subjektu, tedy zda o své účasti věděl nebo vědět mohl.¹⁷ **Účast na řetězci plnění zasaženého daňovým podvodem však bez dalšího nemůže vést k závěru o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Za dané situace bude zpravidla možné konstatovat naplnění přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, avšak nebude vždy možné přisvědčit obavám o její dobytost (viz čl. II.2. Odůvodněná obava o budoucí dobytost daně).**

¹⁷ Viz Rozsudky ABK, ČMO, MPM, rozsudek NSS č. j. 4 Afs 6/2016 – 29 ze dne 21. 4. 2016 (MAKO) a rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014 – 230 ze dne 17. 9. 2015 (S Metal).

V případě, kdy správce daně přistoupí k vydání zajišťovacího příkazu, neboť předpokládá stanovení daně z důvodů účasti na daňovém podvodu, je **v rámci odůvodnění povinen uvést:**

a) v čem je spatřována existence daňového podvodu

Aby správce daně mohl vůbec uvažovat o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně na základě účasti daňového subjektu v podvodném řetězci subjektů, je potřeba uvést, že v prvé řadě nesmí být zároveň zpochybněno uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Ke zkoumání míry pravděpodobnosti budoucího stanovení daně na základě účasti daňového subjektu v podvodném řetězci subjektů by měl správce daně přistoupit teprve v případě, pokud nemůže na základě zjištěných informací vyloučit uskutečnění zdanitelného plnění osobou povinnou k dani¹⁸ a jeho použití v rámci ekonomických činností daňového subjektu pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH, nebo naplnění hmotněprávních podmínek osvobození od daně dle § 64 ZDPH.

Následně správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu identifikuje podvodný řetězec obchodních transakcí, v podobě uvedení a zařazení konkrétních obchodních společností na jednotlivé pozice v řetězci a přiřazení jejich role v daném řetězci (Missing trader, Buffer, Broker atd.), pokud možno i s grafickým znázorněním daného řetězce.¹⁹ Správce daně je současně povinen postupovat v souladu s ust. § 52 až § 55 DŘ.

Kromě specifikace podvodného řetězce je správce daně povinen identifikovat narušení neutrality daně v daném řetězci. K tomu je nutné uvést, že není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech spočíval.²⁰ Správce daně má tudíž povinnost zjistit, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně a kterého zdanitelného plnění se týká. Narušením neutrality daně tak není konstatování obecného nedoplatku na dani jednoho z článků v řetězci, ale zjištění, že předmětný článek řetězce (Missing trader) si za konkrétní zdaňovací období, ve kterém měl uskutečnit deklarované plnění, neplnil své daňové povinnosti.

Správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu kromě popisu řetězce a definování narušení neutrality daně uvede další nestandardnosti, které dokládají existenci daňového podvodu. K tomuto je potřeba doplnit, že správce daně není limitován jen obchodní transakcí mezi daňovým subjektem a jeho přímým dodavatelem či odběratelem, ale zohledňuje i skutečnosti časově předcházející této obchodní transakci, jakož i skutečnosti následující po této obchodní transakci, přičemž využívá i informací z jiných řízení, neboť existence daňového podvodu sama o sobě není a ani nemůže být kladena k tíži daňovému subjektu.

b) v čem je spatřována existence objektivních okolností a s tím související povědomí o účasti na daňovém podvodu

Judikatura NSS konstatuje, že v případě pravděpodobnosti budoucího stanovení daně z důvodu účasti daňového subjektu v podvodném řetězci subjektů je stěžejní účast daňového subjektu v tomto řetězci. Objektivní okolností se rozumí situace, která vzbuzuje podezření o nesrovnalosti nebo o podvodu. V případě objektivních okolností je správce daně vázán na obchodní transakci u šetřeného daňového subjektu, tj. na transakci mezi tímto subjektem a jeho přímým dodavatelem nebo odběratelem. Správce daně zohledňuje skutečnosti, které daňový subjekt mohl vědět již v době sjednání, popř. v průběhu předmětné obchodní spolupráce a tyto skutečnosti v rámci daňového řízení klade k tíži daňovému subjektu.

¹⁸ Viz bod 26 rozsudku SDEU C-324/11 Gábor Tóth ze dne 6. 9. 2012.

¹⁹ Viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 213/2016 – 28 ze dne 30. 11. 2016 (Pneu servis Internacional).

²⁰ Viz rozsudek NSS č. j. 9 Afs 111/2009 – 274 ze dne 10. 10. 2012 (Primossa).

Důvody, pro které je v odůvodnění zajišťovacího příkazu předpokládáno budoucí stanovení daně, se samozřejmě mohou lišit od důvodů, na základě kterých bude daň stanovena v nalézacím řízení, neboť správce daně vychází v době vydání zajišťovacího příkazu z prozatímně zjištěného skutkového stavu, ten se však může v průběhu nalézacího řízení změnit.

II.2. Odůvodněná obava o budoucí dobytost daně

1. [Úvod] Odůvodněná obava o budoucí dobytost daně musí být založena především na konkrétních majetkových poměrech daňového subjektu, které musí být přesvědčivě popsány v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Je nezbytné uvést skutečnosti, na základě kterých se správce daně domnívá, že daň v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

Ohledně majetkové analýzy daňového subjektu je podstatná identifikace základních rizik v kontextu ekonomické situace daňového subjektu. Správce daně současně musí přihlídnout k dosavadní daňové historii daňového subjektu [viz výše obecné náležitosti zajišťovacího příkazu – čl. II. bod 2. písm. e)].²¹ Základní rizika přitom nemusí spočívat pouze v nejvýznamnějších skutečnostech týkajících se daňového subjektu, ale též v kumulativním efektu méně významných skutečností,²² to ovšem za současného naplnění vysoké míry pravděpodobnosti budoucího stanovení daně (např. vědomá účast v řetězci plnění zasaženém daňovým podvodem, kterého se účastní daňový subjekt). Lze shrnout, že veškeré rozhodné skutečnosti musí být posouzeny ve vzájemných souvislostech s důrazem na aplikaci základních zásad při správě daní a s vědomím, že zajišťovací příkaz je procesní prostředek „ultima ratio“ (poslední instance), tudíž je možné jej vydat pouze tehdy, pokud v dotčeném případě nelze využít jiný procesní institut.

2. [Skutečnosti navozující obavu o dobytost daně] Jako nejvýznamnější skutečnosti zjištěné správcem daně o daňovém subjektu z pohledu navození odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně²³ lze uvést tyto:

- a) ukončování podnikatelské činnosti nebo její prokazatelný útlum²⁴,
- b) vyvádění majetku (zde lze zařadit i situace, kdy téměř jediným relevantním majetkem jsou finanční prostředky na bankovním účtu, které jsou zpravidla obratem vybírány v hotovosti či převáděny na bankovní účty třetích osob)²⁵,
- c) hrozba insolvence (bez ohledu na výši zajišťované daně)²⁶.

Jak vyplývá z konstantní judikatury NSS, u zavedených podnikajících subjektů se stabilní strukturou by alespoň jedna z výše uvedených skutečností měla být vždy zastoupena, aby mohlo být uvažováno o vydání zajišťovacího příkazu.

Méně významné skutečnosti, které mohou navodit odůvodněnou obavu, lze uvést např. tyto:

²¹ Viz Rozsudek CITO Praha.

²² Viz rozsudek NSS č. j. 1 As 27/2014 – 31 ze dne 16. 4. 2014 (SLOVLIKER).

²³ Zejm. rozsudky NSS č. j. 6 Afs 364/2017-54 ze dne 7. 8. 2018 (Naryner), č. j. 5 Afs 321/2017-29, ze dne 12. 9. 2018 (LIJA), č. j. 6 Afs 373/2017-38 ze dne 17. 10. 2018 (Wassa), č. j. 9 Afs 330/2017-60 ze dne 19. 12. 2018 (dále jen „Rozsudek FRIGOPRIMA“).

²⁴ Tuto skutečnost je nezbytné posoudit i s ohledem na možné objektivní mimořádné situace dopadající na ekonomiku (např. pandemie onemocnění a na ni navazující omezení ekonomické činnosti, válečný konflikt s dopady do dané oblasti ekonomiky, živelné pohromy apod.).

²⁵ Viz např. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 251/2017 - 43 ze dne 22. 11. 2017 (KM PLUS) a č. j. 1 Afs 367/2017 - 38 ze dne 14. 2. 2018 (ASIMO).

²⁶ Dle § 3 zák. č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

- a) vědomé a aktivní zapojení do podvodného řetězce,
- b) změna organizační struktury nebo přesun sídla společnosti do zahraničí či na nekontaktní adresu, aniž by pro to byl rozumný důvod,
- c) založení jiného subjektu práva s personální vazbou, aniž by pro to byl rozumný důvod,
- d) nepoměr výše budoucí daňové povinnosti k hospodářským možnostem daňového subjektu a předpoklad budoucího vývoje,
- e) povaha hospodářské činnosti ve vztahu k možnému vyvedení majetku, popř. k jiným důvodům zmenšení majetku či poklesu jeho hodnoty v závislosti např. na změně jeho charakteru a kvality v čase,
- f) nespolupráce se správcem daně,
- g) vyloučení dobrovolné úhrady v budoucnu stanovené daňové povinnosti [hodnoceno ve vazbě na skutečnosti uvedené pod písm. a) až f)].

Naopak pro navození odůvodněné obavy jsou bez významu poznatky směřující k nevědomé účasti na podvodném řetězci, zpravidla se bude jednat o indicie vztahující se výlučně k podmínce budoucího stanovení daně²⁷.

3. [Majetková analýza] Odůvodněnou obavu je správce daně v zajišťovacím příkazu povinen odůvodnit (vyhodnotit zjištěné skutečnosti), a to především provedením majetkové analýzy, která musí obsahovat zejména tyto informace:

- a) **Aktuální údaje ze seznamů, registrů a rejstříků, které jsou správci daně dostupné:** Správce daně uvede údaje o majetku daňového subjektu či údaje s ním související vyplývající zejména z obchodního rejstříku, katastru nemovitostí, Centrálního registru vozidel, Leteckého rejstříku ČR, Plavebního rejstříku, Živnostenského rejstříku, Cardetectu aj. Správce daně k těmto informacím připojí komentář k případným zjištěným zástavním právům zřízeným na majetku daňového subjektu, příp. k odhadované ceně předmětného majetku. Všechny uvedené skutečnosti musí mít oporu ve spisovém materiálu.
- b) **Aktuální údaje o stavu bankovních účtů:** Správce daně uvede údaje o zjištěných bankovních účtech daňového subjektu a o stavu finančních prostředků a jejich pohybu na těchto účtech ve sledovaném období, potažmo v minulosti. V případě, že správce daně na základě skutkových zjištění disponuje takovýmito informacemi, tak popíše převažující formu platebních transakcí (hotovostní či bezhotovostní platby) a v případě hotovostních plateb vyčíslí peněžní prostředky v pokladně a jejich pohyby (jejich stav ve sledovaném období), pokud je hotovostních plateb významně využíváno.
- c) **Analýzu dostupných účetních evidencí a záznamů:** Správce daně provede finanční analýzu na základě dostupných údajů v kontextu s údaji z výše uvedených zdrojů a aktuálně zjištěnými informacemi.
- d) **Úvahu o generování zisků:** S přihlédnutím ke skutkovému stavu (pokud to bude možné a účelné) správce daně zanalyzuje v odůvodnění zajišťovacího příkazu i možnost vzniku potencialních finančních zdrojů pro úhradu budoucí daňové povinnosti (nesplacené nebo dosud nestanovené daně).

²⁷ Viz rozsudek FRIGOPRIMA.

- e) **Informace o případném zbvování se majetku:** V případě, že se daňový subjekt zbavoval nebo zbavuje svého majetku, popř. existují indicie o přípravě tohoto jednání, uvede správce daně rovněž tyto skutečnosti do odůvodnění zajišťovacího příkazu.
- f) **Porovnání hodnoty zjištěného majetku a dluhů daňového subjektu s vyšší nesplátne nebo předpokládané v budoucnu stanovené daně:** Skutečnost, že výše nesplátne nebo v budoucnu stanovené daňové povinnosti je stejná nebo vyšší než majetek daňového subjektu, není dle judikatury NSS²⁸ bez dalšího důvodem k vydání zajišťovacího příkazu. Odůvodněná obava proto nemůže být dovozována pouze ze srovnání hodnoty majetku a výše daňové povinnosti (nesplátne nebo v budoucnu stanovené) daňového subjektu.
- g) **Další informace:** V popisu odůvodněné obavy je dále vhodné uvést dosavadní plnění zákonem stanovených veřejnoprávních povinností daňovým subjektem, správcem daně již dříve případně realizované zajištění daně, a to zda jej daňový subjekt uhradil (a z jakých zdrojů) nebo popis a vyhodnocení existence dalších potenciálních majetkových hodnot.

4. [Nebezpečí z prodlení] Pokud správce daně dospěje k závěru, že existuje odůvodněná obava, že dosud nesplátne nebo nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, uloží v zajišťovacím příkaze daňovému subjektu v souladu s ust. § 167 odst. 3 DŘ povinnost složit předmětnou částku na depozitní účet správce daně se lhůtou splatnosti do tří pracovních dnů. Pokud však hrozí nebezpečí z prodlení, stanovuje zákon lhůtu kratší. Nebezpečí z prodlení znamená, že existují zvláště naléhavé důvody z hlediska běhu času a obvyklých postupů, pro které je zajišťovací příkaz vydáván. Pokud by správce daně v takovémto případě zrychleně nekonal při vydávání zajišťovacího příkazu, mohlo by dojít k úplnému zmaření dosažení účelu zajišťovacího příkazu (zajištění úhrady daně) kvůli chování daňového subjektu. Důvody pro obavu z prodlení sdělí správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu a okamžikem jeho oznámení daňovému subjektu se příkaz stává v takovémto případě i vykonatelným. V případě naplnění podmínek nebezpečí z prodlení u DPH a jeho náležitému odůvodnění je vždy postupováno dle ust. § 167 odst. 3 DŘ ve spojení s ust. § 103 ZDPH a zajišťovací příkaz je pak vykonatelný již okamžikem jeho vydání. V ostatních případech je postupováno dle ust. § 167 odst. 3 DŘ.

Není však přípustné aplikovat automaticky bez dalšího (na úseku DPH) vydání zajišťovacího příkazu ve spojení s ustanovením § 103 ZDPH na všechny případy, nýbrž správce daně je povinen mj. v souladu se základními zásadami při správě daní (příkladmo zásadami volného hodnocení důkazů, zákonnosti, legitimního očekávání, přiměřenosti) vyhodnotit, zda jsou naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností, a pokud ano, je úkolem správce daně naplnění těchto podmínek řádně odůvodnit. Tyto mohou pramenit ze stejných okolností, z nichž správce daně dovodil samotnou obavu o budoucí dobytost daně.²⁹ V opačném případě, tedy pokud správce daně dospěje k závěru, že nehrozí nebezpečí z prodlení, není právně přiléhavé vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností. Správce daně je totiž povinen volit vždy nejméně zatěžující procesní postup pro daňový subjekt vzhledem ke konkrétním okolnostem daného případu.³⁰

²⁸ Viz Rozsudek P. Š.

²⁹ Viz např. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 87/2018 – 39 ze dne 8. 2. 2021 (dále jen „Rozsudek VÍTKOVICE REVMONT“) a č. j. 10 Afs 274/2021 – 48 ze dne 15. 12. 2021 (BEZ H2O).

³⁰ Jinými slovy, je nutné rozlišovat, zda je zajišťovací příkaz vydáván vůči daňovému subjektu typu „prázdná schránka“ s „průtokovým charakterem“, jehož jediným aktivem jsou finanční prostředky na účtu, které jsou obratem vybírány, nebo vůči daňovému subjektu s řádnou daňovou historií, majetkem odpovídajícím charakteru jeho podnikatelské činnosti, rostoucím trendem podnikání a přeplatkem na ODÚ, a dle toho volit, zda bude vydán zajišťovací příkaz s okamžitou vykonatelností či nikoli.

5. [Dostatečný majetek] Dle judikatury NSS je důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu skutečnost, že daňový subjekt v době vydání rozhodnutí o zajištění daně disponuje nezbytnými prostředky či jejich podstatnou částí, avšak v budoucnu je již mít nebude.³¹ Současně v souladu s judikaturou NSS³² není vydání zajišťovacího příkazu na místě, pokud má daňový subjekt dostatek majetku k úhradě předpokládané daně, resp. má alespoň takové množství majetku, které mu umožňuje postupně v budoucnu předpokládanou daňovou povinnost splnit.³³ V takovémto případě může správce daně vydat zajišťovací příkaz pouze za situace, že prokáže, že i přes zjištěný majetek existuje odůvodněná obava, že předmětná daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (například situace, kdy téměř jediným relevantním majetkem daňového subjektu jsou finanční prostředky na bankovním účtu, které jsou zpravidla obratem vybírány v hotovosti či převáděny na bankovní účty třetích osob)³⁴, tedy že by nevydáním zajišťovacího příkazu mohlo dojít ke zmaření účelu správy daní (správnému stanovení a vybrání daně). Pro úplnost nutno doplnit, že správce daně musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň bude šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 DŘ).³⁵ Správce daně by měl mj. vést úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit a případně také, zda nedostatek části prostředků může v budoucnu řešit institut posečkání nebo bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Jinými slovy, správce daně musí vždy, když přistupuje k vydání zajišťovacího příkazu, bedlivě vážit, zda není možné dosáhnout účelu řádného výběru daní jinými prostředky.³⁶

6. [Aktuálnost údajů] Při zpracování majetkové analýzy správce daně vychází z údajů, které jsou v daný okamžik objektivně zjistitelné o majetku daňového subjektu v širším časovém horizontu. Nelze proto použít téměř výlučně údaje vztahující se k jednomu časovému okamžiku (např. z rozvahy ke konci kalendářního roku), neboť tyto mají z povahy věci omezenou vypovídací hodnotu ve vztahu k ekonomickému vývoji daňového subjektu³⁷.

Ve výjimečných případech, kdy hrozí zmaření účelu správy daní (stanovení a výběr daně ve správné výši) z důvodu prodlení, může správce daně vycházet pouze z údajů, které má v daném okamžiku k dispozici. V takovém případě však v odůvodnění zajišťovacího příkazu musí být tato skutečnost (neprovádění detailnějšího prověření majetkové situace daňového subjektu z důvodu obavy o zmaření cíle správy daní v podobě správného stanovení a vybrání daně) uvedena.

7. [Počet zajišťovacích příkazů] Pokud správce daně hodlá vydat u daňového subjektu několik zajišťovacích příkazů, jelikož disponuje odůvodněnou obavou, že daňová povinnost za vícero zdaňovacích období na jednom nebo více druhích daní, u nichž buď neuplynul den

³¹ Viz Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 57/2010 – 139 ze dne 8. 9. 2010 (CZT).

³² Viz Rozsudek P. Š.

³³ Není tedy přípustné, aby správce daně bez dalšího odčerpал veškerý majetek daňového subjektu, který v danou chvíli nedisponuje prostředky na úhradu celé předpokládané daně (viz např. Rozsudek ČMO, Rozsudek FRIGOPRIMA, Rozsudek CITO Praha apod.).

³⁴ Viz Rozsudky MPM a S Metal.

³⁵ Viz např. Rozsudek ČMO, Rozsudek FRIGOPRIMA, Rozsudek CITO Praha apod.

³⁶ Např. u distributorů pohonných hmot musí správce daně vzít také v potaz složenou kauci u celního úřadu, resp. poskytnutou bankovní záruku nahrazující kauci, a v odůvodnění zajišťovacího příkazu se s touto skutečností řádně vypořádat [viz např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 113/2019 – 49 ze dne 5. 8. 2019 (UNOCOM)]. Neznamená to ovšem, že by v případě složené kauce u celního úřadu nebylo možné zajišťovací příkaz vydat [viz např. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 136/2018 – 99 ze dne 30. 9. 2020 (KRATOLIA TRADE)]. Je však nutné posoudit, zda složená kauce či poskytnutá bankovní záruka je ve vztahu ke konkrétním skutkovým okolnostem případu (zjištěný majetek vs. pohledávky daňového subjektu, výše předpokládané daně atd.) dostatečná záruka úhrady předpokládané daně či nikoli.

³⁷ Viz Rozsudek FRIGOPRIMA.

splatnosti, nebo nebyly dosud stanoveny, budou v době jejich vymahatelnosti nedobytné, nebo že v této době bude jejich vybrání spojeno se značnými obtížemi, je povinen zjišťovat výši exekvovatelného majetku konkrétního daňového subjektu. Na základě hodnoty tohoto majetku pak správce daně rozhodne zejména s ohledem na zásadu hospodárnosti o počtu vydaných zajišťovacích příkazů tak, aby nedocházelo k vydání zajišťovacích příkazů, které by s ohledem na zjištěnou majetkovou situaci daňového subjektu nebyly souladné s cílem správy daně a základními zásadami správy daní.

8. [Význam a vztah podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu] Z výše uvedeného vyplývá, že při vydávání zajišťovacího příkazu je stěžejní otázkou majetková dostatečnost daňového subjektu, tj. přiměřená míra odůvodněné obavy ve vztahu k dobytosti daně, a ani zjištění, na základě kterých má správce daně za to, že daňový subjekt je s vysokou mírou pravděpodobnosti součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem, bez dalšího neznámá, že by mělo být přistoupeno k vydání zajišťovacího příkazu. Správce daně by proto při úvaze, zda u daňového subjektu, který je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem, vydat zajišťovací příkaz či nikoliv, měl přihlídnout, pokud je to na základě skutkových zjištění možné, i k následujícím skutečnostem:

- jakou část celkových přijatých plnění daňového subjektu tvoří plnění zasažená daňovým podvodem a jaký je jejich podíl z hlediska finančního,
- zda existují indicie, že se jedná o úmyslnou nebo nedbalostní účast daňového subjektu v řetězci plnění zasažených daňovým podvodem,
- zda existují indicie nasvědčující zbavování se exekvovatelného majetku, útlumu či ukončování ekonomické činnosti daňového subjektu.

Článek III.

Minimální požadavky kladené na odůvodnění zajišťovacích příkazů na daň nesplatnou

V případech, kdy je již vydáno rozhodnutí o stanovení daně, vydává správce daně zajišťovací příkaz na daň nesplatnou. V těchto případech není nutné posuzovat otázku pravděpodobnosti budoucího stanovení daně (první podmínka dle předchozího článku). Zpravidla postačí, když správce daně pouze odkáže na vydané rozhodnutí o stanovení daně, a to i tehdy, kdy rozhodnutí o stanovení daně dosud nenabýlo právní moci. Na této skutečnosti nic nemění ani fakt, že rozhodnutí o stanovení daně může být v odvolacím řízení zrušeno či změněno. Zajišťovací příkaz byl totiž vydán právě na základě skutečnosti, že došlo k vydání rozhodnutí o stanovení daně, a proto v rámci jeho odůvodnění není třeba dovozovat přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena.³⁸

Co se týče obecných náležitostí a odůvodnění naplnění druhé podmínky - Odůvodněná obava o budoucí dobytost daně – v rámci zajišťovacího příkazu na daň nesplatnou, lze plně odkázat na závěry k tomu uvedené v předchozím článku. Shodně budou aplikovány také závěry týkající se nebezpečí z prodlení, jakož i dalších otázek, jsou-li z povahy věci aplikovatelné i u tohoto typu zajišťovacího příkazu.

³⁸ Viz např. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 125/2020 – 38 ze dne 13. 8. 2020 (FEPO – europalety) a Rozsudek VÍTKOVICE REVMONT.

Článek IV. Zajišťovací příkaz na ručitele

Vydání výzvy podle § 171 odst. 1 DŘ je úkonem, který správce daně činí ve fázi placení daní probíhající u daňového subjektu – primárního dlužníka. Pro vydání ručitelství výzvy musí být současně splněny zákonné podmínky upravené v § 171 odst. 3 DŘ. Oznaměním výzvy podle § 171 DŘ je ručiteli sdělena výše stanovené daně, ke které se ručitelství závazek váže a za kterou ručitel ručí. Současně je ručitel vyzván k úhradě nedoplatku na této dani ve lhůtě stanovené v této výzvě. Oznaměním daného rozhodnutí (srov. § 101 odst. 6 DŘ) je ručitel povolán k úhradě nedoplatku za daňový subjekt – primárního dlužníka, tj. dochází k aktivaci zákonného ručení, které vzniká na základě jiných zákonů. Ručitel, kterému byla oznámena výzva dle § 171 odst. 1 DŘ, vstupuje podle § 172 odst. 1 DŘ do procesního postavení daňového subjektu a současně mu vzniká platební daňová povinnost, která je splatná ve stanovené lhůtě, která se odvíjí od právní moci tohoto rozhodnutí. Ručitelství výzva tedy v podstatě plní vůči ručiteli funkci rozhodnutí o stanovení daně, jímž byla vůči ručiteli poprvé stanovena platební povinnost co do jejího důvodu i výše.

Z pohledu primárního dlužníka se jedná o daň stanovenou a splatnou, jinak by nebylo možné postupovat dle § 171 DŘ ve spojení s § 153 odst. 1 DŘ, podle něhož nedoplatkem je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně. Oznaměním předmětné výzvy se ručitel dostává do pozice sekundárního dlužníka, u kterého se v případě nepravomocné výzvy (dle § 171 odst. 4 DŘ má odvolání podané proti výzvě ručiteli odkladný účinek) jedná o nesplacnou platební povinnost. Vzhledem k tomu, že vůči primárnímu dlužníkovi se jedná o daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. a) DŘ, je také na platební povinnost ručitele nutno pohlížet jako na daň, neboť ten je toliko sekundárním dlužníkem ve vztahu k této stanovené a splatné dani.

Z uvedeného vyplývá, že po oznámení ručitelství výzvy ručiteli a za současného naplnění podmínek stanovených v § 167 odst. 1 DŘ je možno zajistit nesplacnou daňově ručitelství platební povinnost vydáním zajišťovacího příkazu. Vzhledem k výše uvedenému lze také konstatovat, že správce daně bude vydávat zajišťovací příkaz na daň nesplacnou, a proto není nutné se v tomto případě zabývat podmínkou přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně (viz předchozí článek). Plně postačí odkázat na vydanou ručitelství výzvu. Následně správce daně musí zkoumat existenci obavy, že tato daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně proto zkoumá naplnění podmínky v podobě odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně, přičemž naplnění této podmínky musí být v zajišťovacím příkazu řádně odůvodněno, a to včetně případných indicií o hrozícím nebezpečí z prodlení ve smyslu § 167 odst. 3 DŘ. V tomto případě není možné aplikovat ustanovení § 103 ZDPH ani v případech, kdy nedoplatek primárního dlužníka bude spočívat v neuhrazené DPH, neboť z daného ustanovení se nedá nikterak dovodit, že by jej bylo možné aplikovat i vůči ručiteli. Pokud správce daně dospěje k závěru, že je naplněna odůvodněná obava o budoucí dobytost daně, tak může vydat zajišťovací příkaz vůči ručiteli, kterému byla oznámena výzva dle § 171 odst. 1 DŘ. Správce daně musí v tomto případě dostát stejným požadavkům na odůvodnění obavy o budoucí dobytost daně (ručitelství platební povinnosti), jako je uvedeno v článku III. (resp. článku II.).

Článek V. Odpovědnost a spolupráce při vydání zajišťovacího příkazu

Dle Metodického pokynu – Organizačního zabezpečení postupu při zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty, č. j. 28546/15/7100-40124-709095 ze dne 28. 7. 2015 (dále jen „metodický pokyn“), konkrétně podle čl. 3 bod 3 odpovídá za zajišťovací příkaz odborný garant zařazený na oddělení nepřímých daní. Z tohoto důvodu

odborný garant rozhoduje, zda zajišťovací příkaz bude vydán či nikoliv. V případě rozdílných stanovisek odborného garantanta a dalších úředních osob podílejících se na vydání zajišťovacího příkazu je povinností ředitele finančního úřadu, aby rozhodl, zda zajišťovací příkaz bude vydán či nikoliv. V případě ostatních daní je v gesci konkrétního správce daně stanovení odborného garantanta. Ve zbývajícím je postupováno v souladu s metodickým pokynem.

Dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZFS“), může finanční úřad vykonávat vybranou působnost ve smyslu § 10 odst. 4 ZFS na celém území České republiky v souladu § 8 odst. 2 téhož zákona. V případě spolupráce finančního úřadu vykonávajícího vybranou působnost a finančního úřadu místně příslušného v rámci výkonu vybrané působnosti a procesu vydávání zajišťovacích příkazů odpovídá finanční úřad vykonávající vybranou působnost za věcnou správnost zajišťovacího příkazu. V případě jakéhokoli pochybení, které způsobí finanční úřad vykonávající vybranou působnost, proto odpovídá za jeho případnou nezákonnost. V rámci výkonu vybrané působnosti postupuje místně příslušný finanční úřad zajišťovacím příkazem dotčeného daňového subjektu dle pokynů finančního úřadu vykonávajícího vybranou působnost. Komunikace mezi těmito finančními úřady při vydávání zajišťovacího příkazu v rámci výkonu vybrané působnosti probíhá tak, aby bylo předejito případným rozporům mezi oběma úřady ohledně toho, zda jsou naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu či nikoliv.

Článek VI.

Metodické dotazy z oblasti zajišťovacích příkazů

Vzhledem k povaze zajišťovacího příkazu jako krajního prostředku (ultima ratio) má správce daně (i v rámci výkonu vybrané působnosti dle ZFS) ve výjimečných případech možnost položit obecný metodický dotaz či podnět z oblasti zajišťovacích příkazů. Správce daně pro tento účel může využít emailovou adresu zajistovaci.prikazy7000@fs.mfcr.cz.

Článek VII.

Podklady k vydání zajišťovacího příkazu

Jestliže je zajišťovací příkaz vydáván u daňového subjektu, u něhož finanční úřad zároveň vykonává vybranou působnost ve smyslu ZFS, je nutné, aby v době vydání zajišťovacího příkazu disponoval podklady (spisový materiál), na jejichž základě je zajišťovací příkaz vydáván, místně příslušný finanční úřad daňového subjektu. Tento požadavek vyplývá z důvodného předpokladu, že daňový subjekt může požadovat u svého místně příslušného (domovského) správce daně, aby mu byly předloženy k nahlédnutí podklady (spisový materiál), na základě kterých byl zajišťovací příkaz vydán.

Článek VIII.

Postup po vydání zajišťovacího příkazu

1. [Možnosti zajištění úhrady zajišťovacím příkazem uložené jistoty] Daňová exekuce představuje závažný zásah do sféry daňového subjektu, a tím následně i do jeho podnikatelské činnosti. Z tohoto důvodu je nutné, aby správci daně po vyhodnocení skutkového a právního stavu konkrétního daňového řízení využívali v odůvodněných případech, souladných se zásadou přiměřenosti, méně invazivní nástroje správy daní, tj. aby před (i po) nařízení daňové exekuce dotčenému daňovému subjektu v rámci dialogu osvětlili možnost zajištění úhrady zajišťovacím příkazem uložené jistoty i jiným, zákonem předvídaným způsobem zajištění (vyjma úhrady na depozitní účet správce daně), a to například prostřednictvím zřízení zástavního práva k majetku daňového subjektu nebo třetí osoby, ručení třetí osoby, finanční záruky tak, aby nedocházelo k nežádoucímu utlumení

podnikatelské činnosti předmětného daňového subjektu a zároveň, aby exekvovatelný majetek nebyl vyveden mimo dosah správce daně (ať již fakticky či právně). Správce daně má také možnost, je-li to vzhledem ke skutkovým okolnostem případu možné a vhodné, využít u vykonatelných zajišťovacích příkazů institutu prohlášení o majetku dle § 180 ve spojení s § 167 odst. 5 DŘ. Na základě uvedených ustanovení lze daňový subjekt po jeho předchozím písemném souhlasu s úředně ověřeným podpisem vyzvat k podání prohlášení o majetku i v případě, že by nedoplatek spočívající v neuhrazené částce jistiny mohl být uhrazen daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Nedojde tak k utlumení podnikatelské činnosti daňového subjektu, neboť bude moci nadále vykonávat běžné obchodní činnosti. Správce daně bude mít naopak jistotu, že případná právní jednání daňového subjektu směřující k vyvedení majetku budou stižena neúčinností (viz § 180 odst. 6 DŘ). Během komunikace mezi správcem daně a zajišťovacím příkazem dotčeným daňovým subjektem nebude správce daně s přihlédnutím ke skutkovému stavu daného případu v zásadě činit další úkony v rámci daňové exekuce z důvodu šetření eventuálního využití jiného způsobu zajištění.

Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně je povinen se předně vypořádat s případnými návrhy zajišťovacím příkazem dotčeného daňového subjektu ve věci využití některého ze zákonem předvídaného způsobu zajištění, než přistoupí k nařízení daňové exekuce, popřípadě takto může správce daně činit z vlastní iniciativy.

2. [Přezkum trvání existence důvodů, pro které bylo zajištění daně uplatněno] Z § 168 odst. 3 DŘ vyplývá obecná povinnost správce daně přezkoumávat trvání existence důvodů, pro které bylo zajištění daně uplatněno. Pominou-li důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, má správce daně povinnost bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu.

Z aktuální judikatury NSS vyplývá požadavek na prokazatelné zaznamenání splnění zákonné povinnosti dle § 168 odst. 3 DŘ ve spise daňového subjektu, a to v přiměřených intervalech.³⁹

Správce daně tak má v případě, že trvají důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, povinnost zaznamenat ověření trvání těchto důvodů v písemnosti ve smyslu § 64 DŘ, kterou založí do příslušné veřejné části daňového spisu. Správce daně takto činí nejméně jednou za šest měsíců.

V případě, že správce daně zjistí, že u daňového subjektu došlo ke změně okolností majících vliv na důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, je správce daně povinen bezodkladně přezkoumat existenci podmínek pro zajištění daně ve smyslu § 167 DŘ. Pokud správce daně shledá, že jsou nadále splněny podmínky pro zajištění daně, má povinnost zaznamenat splnění těchto podmínek v písemnosti, kterou založí do příslušné veřejné části daňového spisu. V případě, že důvody pro zajištění daně ve smyslu § 167 DŘ pominuly, postupuje správce daně podle věty první ust. § 168 odst. 3 DŘ. Podle věty druhé § 168 odst. 3 DŘ správce daně postupuje v případě, že zjistí důvody pro snížení původní výše zajištěné částky. Vznikne-li z těchto důvodů vratitelný přeplatek, postupuje správce daně při jeho vrácení dle § 155 a násl. DŘ.

Pokud dojde u daňového subjektu ke změně okolností majících vliv na posouzení existence podmínek, pro které byl zajišťovací příkaz vydán, je v zájmu daňového subjektu o těchto okolnostech neprodleně informovat správce daně, neboť by měl daňový subjekt se správcem daně spolupracovat s poukazem na zásadu vzájemné spolupráce (viz ust. § 6 odst. 2 DŘ).

³⁹ Viz rozsudek NSS č. j. 1 Afs 88/2017 - 39 ze dne 4. 5. 2017 (CEM).

3. [Nakládání se vzniklým přeplatkem po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu]

Účinnost zajišťovacího příkazu zaniká pravomocným⁴⁰ stanovením daně, která nebyla v době jeho vydání stanovena⁴¹, nebo uplynutím dne splatnosti daně, která nebyla v době jeho vydání splatná⁴². Po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu se zajištěná částka převede na úhradu příslušné daně. Vznikne-li tímto převedením vratitelný přeplatek, postupuje správce daně při jeho vrácení dle § 155 a násl. DŘ. Obdobně se postupuje i v případech, kdy vratitelný přeplatek vznikne z důvodu, že nebylo ve lhůtě vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu.⁴³

4. [Stanovení daně bez zbytečných průtahů] Pokud se správce daně rozhodne dosud nestanovenou daň u daňového subjektu zajistit, nemůže následně zůstat nečinný, ale naopak musí být aktivní vůči daňovému subjektu za účelem stanovení správné výše daně bez zbytečných průtahů.

**Článek IX.
Zrušovací ustanovení**

Dnem účinnosti tohoto metodického pokynu se ruší účinnost Metodického pokynu k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu č. j. 16255/21/7700-00130-711462, ze dne 11. 3. 2021.

**Článek X.
Účinnost**

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti šestým pracovním dnem po jeho podpisu.

Ing. Jan Ronovský
ředitel sekce a
zástupce generálního ředitele

⁴⁰ Dle dřívější správní praxe zanikala účinnost zajišťovacího příkazu již nepravomocným stanovením daně (tj. vydáním platebního výměru). Tato praxe byla změněna s účinností od 12. 4. 2018 metodickým sdělením č. j. 36541/18/7700-30133-711484, které reflektovalo závěry vyslovené v rozsudku NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26. V ust. § 168 odst. 4 DŘ ve znění účinném od 1. 1. 2021 je již přímo stanoveno, že zajišťovací příkaz zaniká až pravomocným stanovením zajištěné daně. Tato zákonná změna nikterak nezasáhne do správní praxe, neboť ta byla takto nastavena již od vydání uvedeného metodického sdělení.

⁴¹ Ust. § 168 odst. 4 DŘ.

⁴² Ust. § 168 odst. 5 DŘ.

⁴³ Ust. § 168 odst. 1 DŘ.