



**Analýza zajišťovacích příkazů  
vydávaných  
Finanční správou ČR**

V Praze dne 31. 8. 2017

Generální finanční ředitelství

## Obsah

Úvod .....	3
Seznam zkratk.....	4
Statistické údaje o ZajP, stav k 31. 7. 2017.....	5
Tabulka 1 - Souhrnná statistika počtu ZajP, DS a úhrad.....	5
Graf 1 - Počet vydaných ZajP a počet DS.....	6
Graf 2 - Finanční stránka ZajP .....	7
Graf 3 - Úhrady ze ZajP a KOBRA.....	7
Graf 4 - Vztah ZajP a DS k počtu plátců DPH .....	8
Tabulka 2 - Podíl dotčených DS na celkovém počtu registrovaných plátců DPH - doplňuje údaje obrázku 4.....	8
Statistické údaje o odvoláních proti ZajP a soudních sporech ve věci ZajP .....	9
Tabulka 3 - Počty ZajP napadených odvoláním, stav k 16. 8. 2017.....	9
Tabulka 4 - Přehled soudních řízení ve věci ZajP, stav k 16. 8. 2017.....	9
Srovnání fiskální úspěšnosti ZajP a daňových kontrol.....	11
Tabulka 5 - Předpis doměrků na základních daních v letech 2012 až 2016 .....	12
Tabulka 6 - Předpis doměrků na DPH zaúčtovaných v letech 2012 -2017 .....	13
Analýza uplatnění ZajP u 20 největších daňových dlužníků FS ČR .....	14
Tabulka 7 - Anonymizovaný seznam 20 největších dlužníků FS ČR k 18. 8. 2017 a jejich vztah k ZP.....	14
Proces postupů při vydávání ZajP.....	17
Pracovní skupina ZajP.....	18
Analýza správní praxe při vydávání zajišťovacích příkazů provedením dohlídek.....	19
Dohlídkami byly zjištěny tyto stávající skutečnosti .....	19
Dohlídkami byl zjištěn následující prostor pro další zkvalitnění současné správní praxe .....	20
Navrhovaná opatření k zefektivnění procesu vydávání ZajP.....	20
Analýza soudních řízení, metodických postupů a z nich plynoucí změna správní praxe FS ČR.....	22
Analýza soudních řízení .....	22
Analýza metodických postupů.....	23
Návrhy <i>de lege ferenda</i> .....	24
Alternativa zajišťovacích instrumentů trestního řádu ve vztahu k zajišťovacím příkazům.....	25
Závěr .....	26

## Úvod

Zajišťovací příkaz představuje instrument daňového práva, který je součástí českého právního řádu již od roku 1993, a navazuje na předválečnou právní úpravu obsaženou v zákoně č. 76/1927 Sb., o přímých daních<sup>1</sup>.

Podle současné právní úpravy platí, že pokud má správce daně odůvodněnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může úhradu této daně zajistit vydáním zajišťovacího příkazu.

Současná správní praxe Finanční správy je podrobena kritice spočívající v tvrzení, že zajišťovací příkazy nejsou mimořádným nástrojem správy daní, jsou nadužívány a aplikovány plošně, že jejich prostřednictvím Finanční správa likviduje podnikatele a nerespektuje soudní rozhodnutí.

Finanční správa proto předkládá tento analytický materiál, jehož cílem je především zhodnocení současné správní praxe a posouzení pravdivosti výše uvedených tvrzení. Dalším cílem předkládaného materiálu je navrhnout opatření, která všechna případně zjištěná negativa odstraní.

Pro dosažení vytyčených cílů byly zvoleny následující pracovní postupy: Provedení operativně strategické dohlídky všech finančních úřadů zaměřené na praxi vydávání zajišťovacích příkazů a dodržování vnitřních metodických předpisů, a dohlídky Odvolacího finančního ředitelství zaměřené na proces odvolání proti zajišťovacím příkazům (oblast institucionální a organizační). Provedení analýzy relevantních metodických pokynů upravující oblast vydávání zajišťovacích příkazů (oblast institucionální, organizační a meritorní). Provedení analýzy soudních řízení ve věci zajišťovacích příkazů s důrazem na řízení, v nichž Finanční správa neuspěla (oblast meritorní). Analýza současné právní úpravy zajišťovacích příkazů (oblast legislativní). Aktualizace a vyhodnocení statistických údajů týkajících se využití zajišťovacích příkazů (oblast statistická).

Tento materiál je tematicky členěn do kapitol, které odpovídají výše uvedeným pracovním metodám, kdy každá kapitola obsahuje dílčí zhodnocení zkoumané oblasti. Všechny zjištěné poznatky a vyhodnocení cílů tohoto materiálu jsou následně shrnuty v závěrečné kapitole.

Veškeré statistické údaje jsou aktuální k datu 31. 7. 2017, není-li dále v textu uvedeno jinak.

---

<sup>1</sup> § 284 zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních: „Je-li vybrání daně s přírážkami dosud nepředepsané nebo nesplatné ohroženo, může vyměřovací úřad, uveď důvody, z nichž pokládá vybrání za ohrožené, uložit poplatníkovi písemným, ihned proveditelným příkazem, ani jí až do jejího zapravení zajistil do částky v příkazu uvedené“.

## Seznam zkratek

ADIS	Automatizovaný daňový informační systém Finanční správy České republiky
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPFO-ZČ	Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DS	Daňový subjekt
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
FŘ	Finanční ředitelství
FS ČR	Finanční správa České republiky
FÚ HMP	Finanční úřad pro hlavní město Prahu
FÚ OLK	Finanční úřad pro Olomoucký kraj
GFŘ	Generální finanční ředitelství
GŘC	Generální ředitelství cel
KOBRA	Daňová Kobra (metoda práce uplatňovaná mezi Policií ČR, Finanční správou a Celní správou)
MP	Metodický pokyn
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
POV	Předpisná a odpisná věta v automatizovaném daňovém informačním systému Finanční správy České republiky
PSZP	Pracovní skupina pro zajišťovací příkazy
SFÚ	Specializovaný finanční úřad
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZajP	Zajišťovací příkaz na nesplatnou nebo nestanovenou daň podle § 167 a násl. DŘ event. ve spojení s § 103 ZDPH
ZFS	Zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů
ZP	Zástavní právo dle § 170 DŘ

## Statistické údaje o ZajP, stav k 31. 7. 2017

Tabulka 1 uvádí údaje vztahující se k zajištění úhrady na nesplatnou daň nebo dosud nestanovenou daň zajišťovacím příkazem podle § 167 a násl. DŘ ve spojení s § 103 ZDPH vždy za období od 1. 1. do 31. 12. v mezidobí od 2013 do 2016, resp. od 1. 1. do 31. 7. 2017.

**Tabulka 1 - Souhrnná statistika počtu ZajP, DS a úhrad**

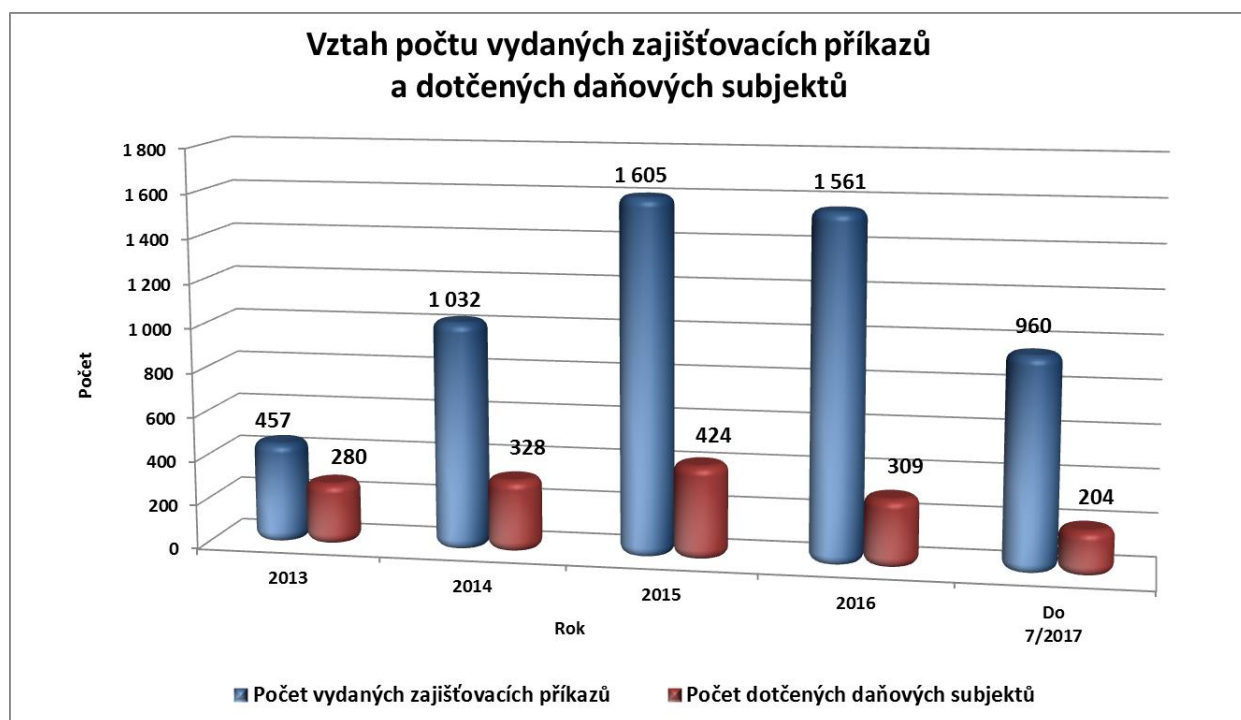
1	2					3				10	11	12
	Zajišťovací příkazy (ZajP)					Úhrady ze zajištění						
	Rok	Počet vydaných ZajP	Částka v mil. Kč	Počet subjektů	Průměr na 1 subjekt		Částka v mil. Kč	Z toho KOBRA v mil. Kč	Z toho KOBRA v % na celkové částce			
Počet ZajP					Částka v mil. Kč							
2013	457	6 173	280	1,63	22,0	Nebylo statisticky sledováno	KOBRA neexistovala			508 046	Nebylo statisticky sledováno	
2014	1 032*	4 172*	328	3,15	12,7	256	0	0%	0,0	512 034	6,1%	
2015	1 605	3 633	424	3,79	8,6	822	453,7	55%	75,2	506 309	22,6%	
2016	1 561	3 329	309	5,05	10,8	1 098	486,5	44%	92,5	503 145	33,0%	
Do 7/2017	960	1 168	204	4,71	5,7	475	298,7	63%	157,2	514 348	40,7%	
<b>Celkem</b>	<b>5 615</b>	<b>18 475</b>	<b>1 545</b>	<b>3,63</b>	<b>12,0</b>	<b>&gt; 2 650</b>	<b>1 238,9</b>	<b>47%</b>	<b>324,9</b>			

\*Pro vykazování údajů k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň je od roku 2015 používána nová metodika. Za účelem meziročního porovnání byly údaje k zajištění daní za rok 2014 vygenerovány zpětně podle nové metodiky (dle staré metodiky byl za rok 2014 počet ZajP 867, částka zajištění 3 827 mil. Kč). Za předchozí roky se údaje zpětně již negenerovaly.

### Zdroje k Tabulce 1: statistické výstupy GFŘ (ADIS)

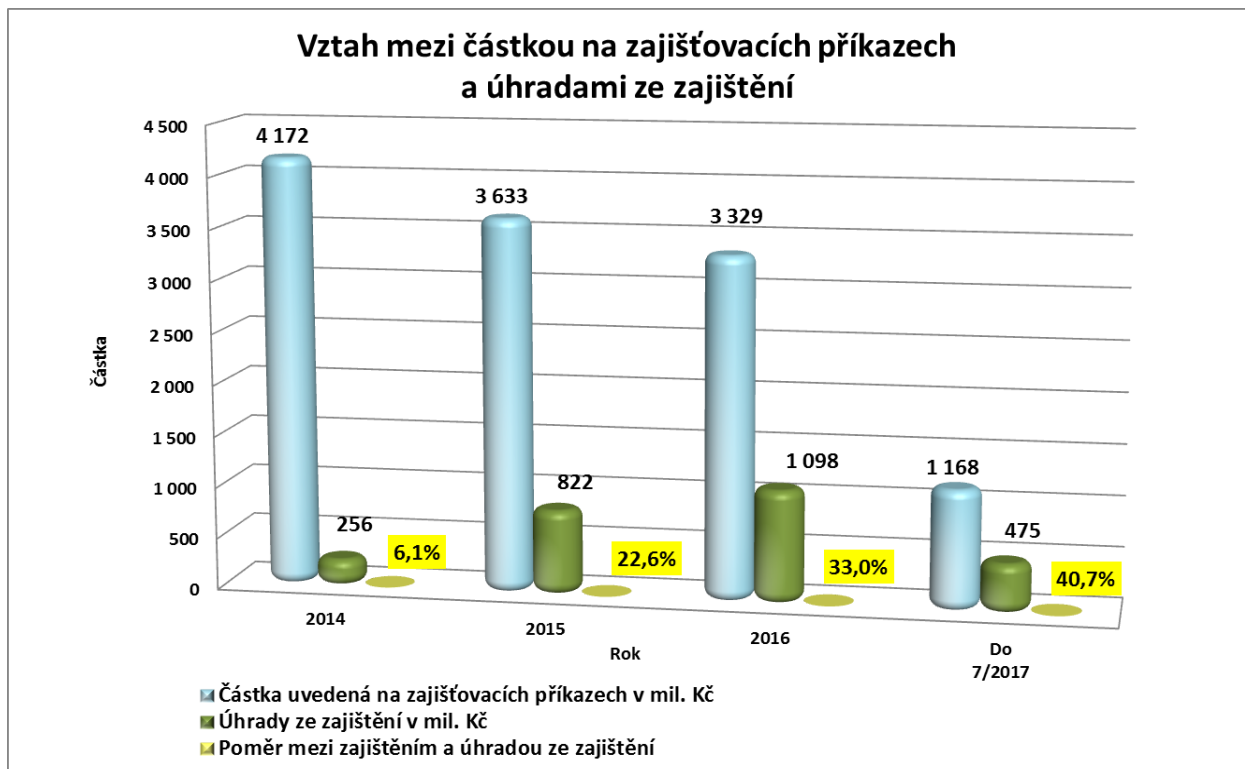
- Sloupec č. 2: Celkový počet zajišťovacích příkazů, vydaných v období příslušného roku (1. 1. až 31. 12., resp. až 31. 7.). Zajišťovací příkazy jsou vystavovány na zajištění úhrady daně zpravidla za jedno konkrétní zdaňovací období, a proto je běžné, že jednomu daňovému subjektu je vystaveno více zajišťovacích příkazů.
- Sloupec č. 3: Souhrn finančních částek, uvedených na všech zajišťovacích příkazech vydaných v období příslušného roku.
- Sloupec č. 4: Počet daňových subjektů, kterým byl v období příslušného roku vydán alespoň jeden zajišťovací příkaz.
- Sloupec č. 5: Průměrný počet zajišťovacích příkazů vydaných v daném období na jeden daňový subjekt s alespoň jedním zajišťovacím příkazem.
- Sloupec č. 6: Průměrná finanční částka uvedená na zajišťovacím příkazu na jeden daňový subjekt s alespoň jedním zajišťovacím příkazem.
- Sloupec č. 7: Celková částka úhrad na základě zajišťovacích příkazů, resp. zajišťovacích exekucí, připsaná na účet FS ČR v období příslušného roku. Není rozhodující datum vydání zajišťovacího příkazu; v částce jsou tedy započteny také úhrady ze zajišťovacích příkazů, vydaných před obdobím příslušného roku, připsané na účet FS ČR do 31. 12., resp. 31. 7. daného roku. Jedná se o částky spárovaných a předepsaných POV po vyměření nebo po splatnosti zajištěné daně, které již byly převedeny na jednotlivé druhy příjmů.
- Sloupec č. 8: Celková částka úhrad na základě zajišťovacích příkazů, resp. zajišťovacích exekucí, připsaná na účet FS ČR v období příslušného roku, týkající se daňových subjektů, dotčených akcemi KOBRA.

- Sloupec č. 9: Procentuální vyjádření podílu úhrad na základě zajišťovacích příkazů, resp. zajišťovacích exekucí, připsaných na účet FS ČR v období příslušného roku, týkajících se daňových subjektů, dotčených akcemi KOBRA, na všech úhradách ze zajištění.
- Sloupec č. 10: Celková částka úhrad na základě zajišťovacích příkazů, resp. zajišťovacích exekucí, připsaná na účet FS ČR v období příslušného roku, týkající se daňových subjektů, dotčených akcemi Centrální KOBRA<sup>2</sup>.
- Sloupec č. 11: Celkový počet daňových subjektů, registrovaných k DPH k poslednímu dni sledovaného období (31. 12., resp. 31. 7.)
- Sloupec č. 12: Procentuální vyjádření poměru mezi souhrnnou částkou, uvedenou na zajišťovacích příkazech vydaných v daném období a úhradami ze zajištění, realizovanými v průběhu daného období.

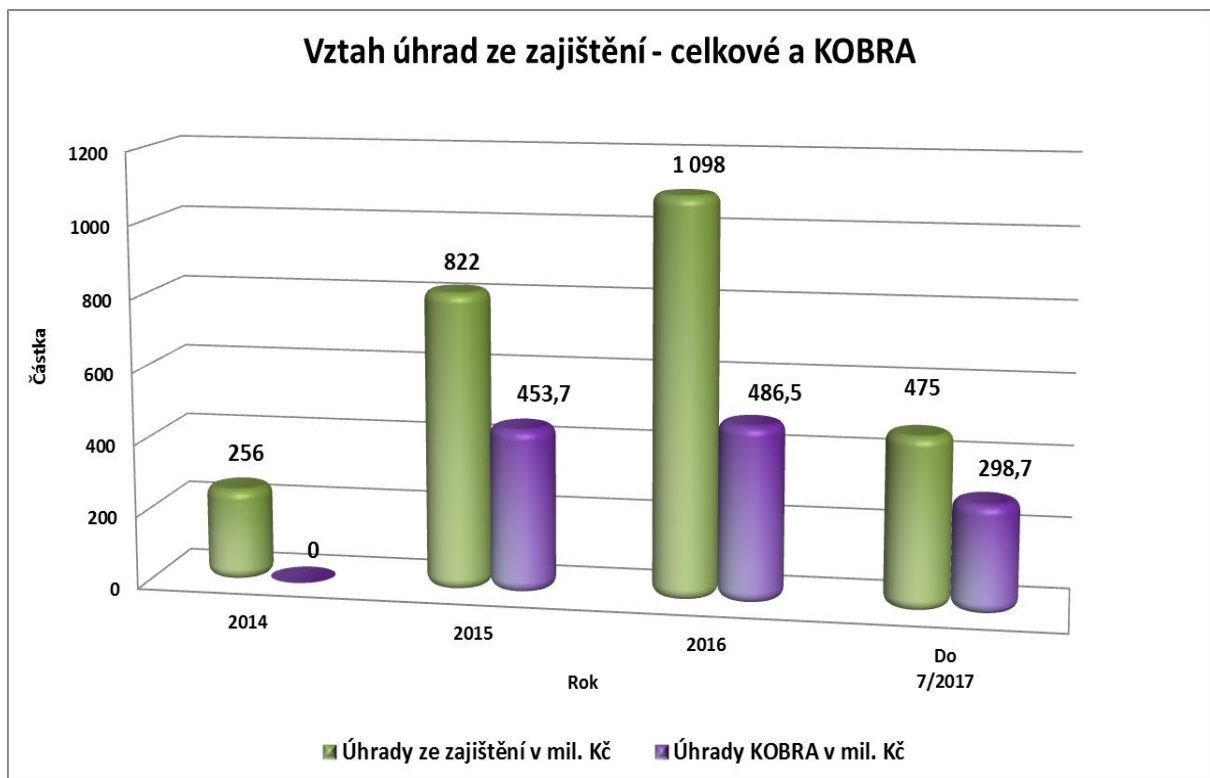


**Graf 1 - Počet vydaných ZajP a počet DS**

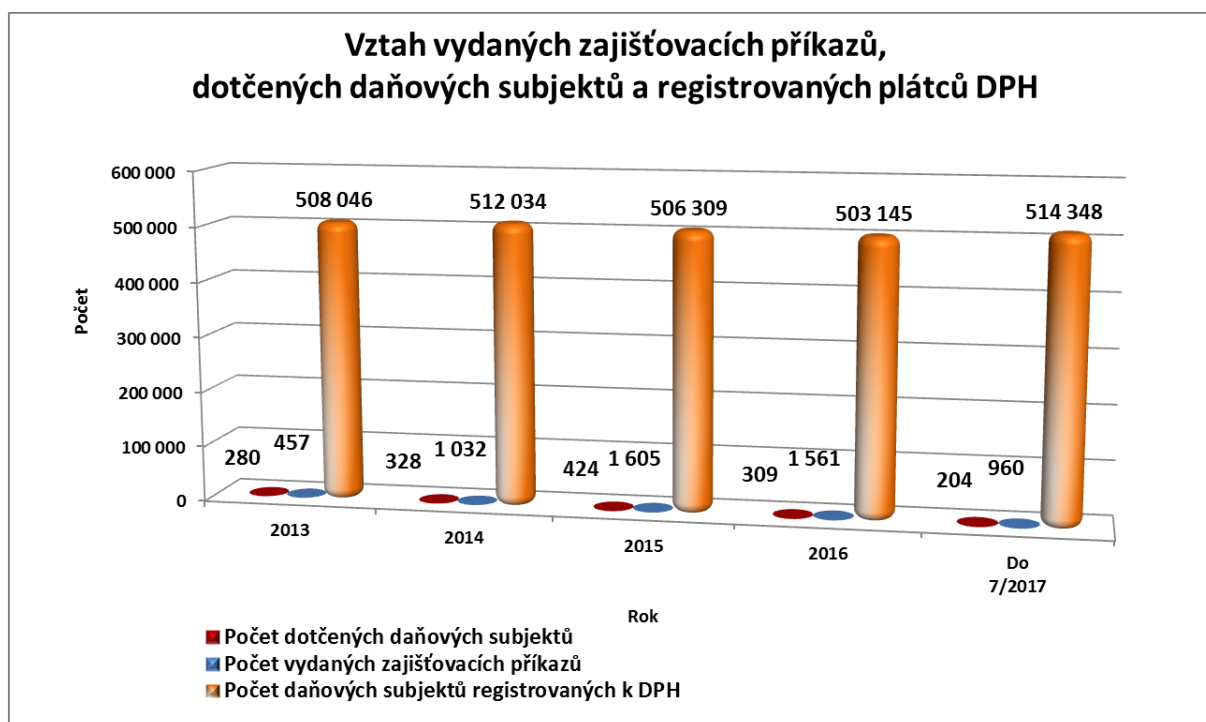
<sup>2</sup> Vyhodnocením zkušeností z projektu KOBRA celostátního charakteru byl od 1. 1. 2015 zřízen nově strukturovaný model, Centrální Kobra, na níž se podílí Národní centrála proti organizovanému zločinu, GFŘ a GRČ.



**Graf 2 - Finanční stránka ZajP**



**Graf 3 - Úhrady ze ZajP a KOBRA**



**Graf 4 - Vztah ZajP a DS k počtu plátců DPH**

**Tabulka 2 - Podíl dotčených DS na celkovém počtu registrovaných plátců DPH - doplňuje údaje obrázku 4**

Rok	2013	2014	2015	2016	Do 7/2017
<b>Podíl dotčených DS na celkovém počtu registrovaných plátců DPH</b>	0,055%	0,064%	0,084%	0,061%	0,040%

Zdroj: statistické výstupy GFR (ADIS)

Z tabulek 1 a 2 a grafů 1 až 4 vyplývá, že vydáním zajišťovacího příkazu je postížena úzká skupina plátců DPH. Není proto možné tvrdit, že dochází k plošné aplikaci zajišťovacích příkazů. Počet ZajP ani počet DS nenarůstá, v důsledku čehož lze konstatovat, že zajišťovací příkazy nenahrazují běžné postupy správce daně při správě daní.



## Statistické údaje o odvoláních proti ZajP a soudních sporech ve věci ZajP

Tabulka 3 - Počty ZajP napadených odvoláním, stav k 16. 8. 2017

Odvolání - zajišťovací příkazy	Odvoláním napadené zajišťovací příkazy		Zajišťovací příkazy zrušené OFŘ	
	počet	počet DS*	počet	počet DS*
Rok				
2013	190	81	0	0
2014	356	112	1	1
2015	632	133	0	0
2016	787	122	0	0
2017	622	117	19	2
celkem	2587	549	20	3

\*) celkové součty DS nelze zjistit pouhým součtem jednotlivých let, **resp. s počty DS nelze provádět žádné matematické operace!**

Zdroj: OFŘ

Z porovnání statistických údajů v Tabulkách 1 a 3 vyplývá, že téměř 2/3 dotčených daňových subjektů nepodaly proti vydanému zajišťovacímu příkazu odvolání a akceptovaly tak splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Z této skutečnosti lze dovodit správné nastavení aplikační praxe Finanční správy, která je analyzována dále v textu.

Tabulka 4 - Přehled soudních řízení ve věci ZajP, stav k 16. 8. 2017

Soudní řízení - "konečný výsledek" - rok dle podání žaloby - FR+OFŘ					
Rok	Počet podaných	Zamítá se	Ruší se	Zastavuje se/Odmítá se	Dosud nerozhodnuto
2010	4	2	1	1	0
2011	0	0	0	0	0
2012	17	15	0	1	1
2013	19	15	1	0	3
2014	20	11	5	0	4
2015	39	7	10	1	21
2016	52	1	2	1	48
2017	35	0	0	0	35
<b>Celkem</b>	<b>186</b>	<b>51</b>	<b>19</b>	<b>4</b>	<b>112</b>

<b>Soudní řízení - "konečný výsledek" - rok dle podání žaloby - jen proti OFŘ</b>					
Rok	Počet podaných	Zamítá se	Ruší se	Zastavuje se/Odmítá se	Dosud nerozhodnuto
2010	0	0	0	0	0
2011	0	0	0	0	0
2012	0	0	0	0	0
2013	15	14	0	0	1
2014	20	11	5	0	4
2015	39	7	10	1	21
2016	52	1	2	1	48
2017	35	0	0	0	35
<b>Celkem</b>	<b>161 (124 DS)</b>	<b>33 (20 DS)</b>	<b>17 (13 DS)</b>	<b>2 (2 DS)</b>	<b>109 (96 DS)</b>

<b>Soudní řízení - "konečný výsledek" - rok dle podání žaloby - jen proti FŘ</b>					
Rok	Počet podaných	Zamítá se	Ruší se	Zastavuje se/Odmítá se	Dosud nerozhodnuto
2010	4	2	1	1	0
2011	0	0	0	0	0
2012	17	15	0	1	1
2013	4	1	1	0	2
2014	0	0	0	0	0
2015	0	0	0	0	0
2016	0	0	0	0	0
2017	0	0	0	0	0
<b>Celkem</b>	<b>25 (16 DS)</b>	<b>18 (9 DS)</b>	<b>2 (2 DS)</b>	<b>2 (2 DS)</b>	<b>3 (3 DS)</b>

**Soudním řízením** je myšleno jednotlivé řízení identifikované spisovou značkou krajského soudu.

**"Konečným výsledkem"** je myšlen aktuální stav soudních řízení ke dni aktualizace (jak je znám OFŘ), tzn. v budoucnu může dojít ke změně hodnot v návaznosti na podání kasačních stížností, o kterých se OFŘ dozví až zpětně. (Pro úplnost OFŘ uvádí, že k této situaci došlo s ohledem na dříve poskytnuté údaje, kdy řízení, jež byla evidována jako skončená, "obživla" po podání kasační stížnosti)

**Počty DS** jsou uváděny toliko informativně a **NELZE s nimi provádět žádné matematické operace!** Tzn. každý specifický dotaz typu: "Kolik DS podalo žalobu od roku 2013?" musí být výslovně vznesen a následně manuálně dopočítán.

Tabulka 4 je členěna do podkategorií podle roku, ve kterém byla podána žaloba proti rozhodnutí o odvolání ve věci vydaného zajišťovacího příkazu a současně podle orgánu, který žalobou napadené rozhodnutí vydal, neboť s účinností od 1. 1. 2013 došlo ke změně organizační struktury FS ČR, kdy zanikla bývalá finanční ředitelství, která zastávala pozici odvolacích orgánů, a roli odvolacího orgánu s celostátní působností přejalo OFŘ. Celkově bylo prozatím u 13 DS zrušeno rozhodnutí o odvolání, je však namístě poznamenat, že v mnohých případech bylo zrušeno výhradně rozhodnutí o odvolání (nikoliv samotný zajišťovací příkaz) a OFŘ bylo zavázáno právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku správního soudu tak, aby rozhodlo o podaném odvolání znovu.

## Srovnání fiskální úspěšnosti ZajP a daňových kontrol

Jak vyplývá ze sloupce č. 12 Tabulky 1 a také z grafu 2, činí v roce 2017 poměr mezi úhradou ze zajištění a částkou, na kterou byly ZajP vydány 40,7 %. Jinak řečeno, v roce 2017 (do 31. 7. 2017) bylo uhrazeno 40,7 % z částky, na kterou ZajP byly vydány.

Na fiskální úspěšnost výběru daňové povinnosti stanovené po daňové kontrole se zaměřují Tabulky 5 a 6. V Tabulce 5 jsou u nosných daní z pohledu státních daňových příjmů vyčísleny doměřené částky daně (dále také „doměrek“) po provedení daňové kontroly a dále jsou specifikovány fiskální a procentuální údaje o jejich úhradě. Ze sloupce 4 F až I vyplývá, že fiskální úspěšnost u doměřených částek DPH je oproti jiným daním nejnižší, i když v absolutních hodnotách (sloupec 4 A) je nejvýznamnější. Sloupec 4 F (12 %) a sloupec 5 F (7 %) poukazují na fakt, že za roky 2012 až 2016 bylo z doměřené částky DPH uhrazeno 19 %.

Z Tabulky 6 vyplývá průměrný procentuální poměr úhrady doměřené částky výhradně u DPH ve výši 19 % (sloupec 4 H až N a sloupec 5 H až N). Výkyv v roce 2012 (30 % dle 4 H a 5 % dle 5 H) je způsoben tím, že došlo k doměření částky DPH a její úhradě ve výši 1 mld. Kč u jednoho DS.

K 31. 7. 2017 činila úhrada doměřené částky DPH na základě provedených daňových kontrol 18 % (Tabulka 6 součet 4 M a 5 M). Fiskální úspěšnost po vydání ZajP za totožné období činila 40,7 % (viz Tabulka 1 sloupec č. 12), jedná se tedy o fiskálně efektivnější nástroj.

Rostoucí fiskální úspěšnost zajišťovacích příkazů, která činila 6,1 % za rok 2014, 22,6 %, za rok 2015, 33,0 % za rok 2016 a 40,7 % za rok 2017 (k 31. 7. 2017), v porovnání s průměrem 19 % u doměřené částky DPH na základě provedených daňových kontrol svědčí o správném zacílení a efektivitě ZajP. Vyšší fiskální úspěšnost ze ZajP oproti úhradám doměřené částky daně DPH na základě daňových kontrol je v souladu s cílem správy daní, neboť vydáním ZajP dochází k zajištění úhrady v budoucnu stanovené/splatné daně, u níž je dána odůvodněná obava ve smyslu § 167 a násl. DŘ. Srovnáním uvedených údajů je patrné, že pokud by SD v zákonem odůvodněných případech nepřistoupil k vydání ZajP, vedlo by to k negativním dopadům na daňové inkaso.

Tabulka 5 - Předpis doměrku na základních daních v letech 2012 až 2016

v mil. Kč k 10. 8 2017

	Daň	Předpis doměrku	Odpis: nedobytnost, prekluze	Úhrada	Úhrada převodem přeplatku na dani	Dosud neuhrazeno
	1	2	3	4	5	6
			ZS/PU 70/5,6	ZS 11/31	ZS/PU mimo 70/5,6	
A	DPH	34 372	25 606	4 123	2 487	2 157
B	DPFO-ZČ	265	70	138	28	29
C	DPFO	1 246	416	521	197	113
D	DPPO	6 047	3 382	1 370	841	455
E	<b>Celkem</b>	<b>41 931</b>	<b>29 474</b>	<b>6 151</b>	<b>3 553</b>	<b>2 753</b>
F	DPH	100%	74%	12%	7%	6%
G	DPFO-ZČ	100%	26%	52%	10%	11%
H	DPFO	100%	33%	42%	16%	9%
I	DPPO	100%	56%	23%	14%	8%
J	<b>Celkem</b>	<b>100%</b>	<b>70%</b>	<b>15%</b>	<b>8%</b>	<b>7%</b>

Zdroj: ADIS

Tabulka 6 - Předpis doměrků na DPH zaúčtovaných v letech 2012 -2017

V Kč k 10. 8. 2017

	Rok	Předpis doměrku	Odpis: nedobytnost, prekluze.	Úhrada	Úhrada převedením přeplatku na dani	Dosud neuhrazeno
	1	2	3	4	5	6
			ZS/PU 70/5,6	ZS 11/31	ZS/PU mimo 70/5,6	
A	2012	4 745 486 243	2 994 903 152	1 415 624 195	216 235 122	118 723 773
B	2013	3 450 703 661	2 283 070 845	346 721 750	686 429 598	134 481 468
C	2014	7 209 768 064	5 699 659 585	513 506 173	692 975 780	303 626 525
D	2015	5 728 948 286	4 160 007 673	768 754 757	274 280 595	525 905 261
E	2016	13 237 433 734	10 468 761 408	1 078 032 693	616 767 714	1 073 871 919
F	2017	4 539 313 882	1 668 946 109	683 611 488	126 587 673	2 060 168 612
G	<b>Celkem</b>	<b>38 911 653 870</b>	<b>27 275 348 771</b>	<b>4 806 251 057</b>	<b>2 613 276 484</b>	<b>4 216 777 558</b>
H	2012	100%	63%	30%	5%	3%
I	2013	100%	66%	10%	20%	4%
J	2014	100%	79%	7%	10%	4%
K	2015	100%	73%	13%	5%	9%
L	2016	100%	79%	8%	5%	8%
M	2017	100%	37%	15%	3%	45%
N	<b>Celkem</b>	<b>100%</b>	<b>70%</b>	<b>12%</b>	<b>7%</b>	<b>11%</b>

Zdroj: ADIS

## Analýza uplatnění ZajP u 20 největších daňových dlužníků FS ČR

Finanční správa byla dosud zbavena mlčenlivosti pouze od 2 daňových subjektů, žádné další daňové subjekty tak neučinily. Z těchto důvodů není možné poskytnout bližší informace o konkrétních kauzách.

Tabulka 7, z důvodu daňové mlčenlivosti uvedená v anonymizované podobě, obsahuje 20 největších daňových dlužníků. Předmětem podnikatelské činnosti je uveden výhradně u těch dlužníků, jimž byl vydán ZajP. Je zde rovněž vyznačen vztah mezi ZajP a zahájeným insolvenčním řízením na majetek ZajP dotčeného dlužníka. Z 20 největších dlužníků byly ZajP vydány u 11, z nichž 9 bylo zapojeno do řetězových obchodů a u 5 DS bylo zahájeno insolvenční řízení. Na základě vydaných ZajP byla uhrazena částka téměř 800 mil. Kč, z nichž SD vydal do majetkové podstaty cca 57 mil. Kč. Z Tabulky 7 vyplývá, že nedochází k nadužívání ZajP ani u největších dlužníků FS ČR a nepotvrzuje se ani domněnka, že ZajP vždy způsobí ekonomickou likvidaci DS.

**Tabulka 7 - Anonymizovaný seznam 20 největších dlužníků FS ČR k 18. 8. 2017 a jejich vztah k ZP**

DS - FÚ	Podnikatelská činnost OR	Celkový nedoplatek DS za FÚ (zaokrouhleno)	Plátce DPH ANO/NE	DS v insolvenční ANO/NE	Zajišťovací příkaz ANO/NE	Celková výše na zajišťovacích příkazech (Kč)	Z toho celková výše nedoplatku na DPH	Celková výše uhrazení na základě zajišťovacího příkazu (Kč)	Odvolání ANO/NE	Vyjádření OFŘ	Zapojení do řetězových obchodů
1. DS (SFÚ)	Projektová činnost ve výstavbě	- 1 133 000 000	ANO	ANO	ANO	791 463 895,00	642 186 483,46	75 521 518,65	NE		NE
2. DS (SFÚ)	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona	- 426 000 000	ANO	ANO	ANO	254 484 331,00	426 182 403,26	5 266 562,74	ANO	odvolání zamítnuto	ANO
3. DS (FÚ HLM)		- 368 000 000	ANO	ANO	NE		0	0			
4. DS (FÚ HLM)	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona	- 346 000 000	ANO	NE	ANO	3 705 570,00	3 705 570,00	3 705 570,00	ANO	odvolání zamítnuto	ANO
5. DS (SFÚ)	Výroba a zpracování paliv a maziv ----- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona	- 344 000 000	ANO	ANO	ANO	217 986 786,00	342 245 000,30	66 627 884,93	ANO	odvolání zamítnuto	ANO
6. DS (FÚ HLM)		- 267 000 000	ANO	NE	NE		0				

7. DS (SFÚ)	Výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení	- 264 000 000	ANO	ANO	ANO	201 740 620,00	201 740 620,00	201 740 620,00	ANO	odvolání zamítnuto	NE
8. DS (FÚ HLM)	Výroba a zpracování paliv a maziv ----- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona	- 226 000 0 00	ANO	NE	ANO	79 222 667,00	79 222 667,00	13 724 362,00	ANO	odvolání zamítnuto	ANO
9. DS (FÚ HLM)		- 223 000 0 00	NE	NE	NE		0	0			
10. DS (JMĚ)	Distribuce pohonných hmot ----- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona	-215 000 000	ANO	NE	NE		214 917 508,00	0	NE		
11. DS (FÚ HLM)		- 196 000 000	NE	NE	NE		0	0			
12. DS (FÚ HLM)		- 172 000 000	ANO	NE	NE		0	0			
13. DS (SFÚ)		- 163 000 000	NE	NE	NE		0	0	NE		
14. DS (FÚ HLM)	Silniční motorová doprava - vnitrostátní příležitostná osobní, - mezinárodní příležitostná osobní ----- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona	- 160 000 000	NE	NE	ANO	88 831 551,00	88 831 551,00	19 952 779,60	NE		ANO
15. DS (FÚ HLM)		- 144 000 000	NE	NE	NE		0	0			

16. DS (FÚ HLM)	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenské ho zákona	- 140 000 000	ANO	NE	ANO	5 355 000,00	5 355 000,00	5 354 724,52	ANO	odvolání zamítnuto	ANO
17. DS (FÚ OLO)	Podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady ----- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenské ho zákona	- 135 000 000	ANO	ANO	ANO	120 370 181,00	134 995 890,00	34 877 276,00	ANO	odvolání zamítnuto	ANO
18. DS (FÚ HLM)	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenské ho zákona	- 130 000 000	ANO	NE	ANO	261 605 170,00	261 605 170,00	261 605 170,00	ANO	odvolání zamítnuto	ANO
19. DS (FÚ HLM)		- 122 000 000	NE	NE	NE		0	0			
20. DS (FÚ HLM)	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenské ho zákona	- 118 000 000	ANO	NE	ANO	72 674 315,00	72 674 315,00	11 380 652,40	ANO	odvolání zamítnuto	ANO
Součty		-5 292 000 000		5	11	2 097 440 086,00	2 473 662 178,02	699 757 120,84			



## Proces postupů při vydávání ZajP

Návrh k vydání zajišťovacího příkazu přichází zpravidla z kontrolního útvaru územního pracoviště finančního úřadu (dále jen „územní pracoviště“), který **je první kontrolní článek** při vydávání zajišťovacího příkazu. Po předání návrhu následně vymáhací útvary územního pracoviště vyhodnotí existenci zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu (přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a současně odůvodněná obava o dobytost v budoucnu stanovené/splatné daně).

Poté návrh zajišťovacího příkazu obdrží odborný garant na řídicí úrovni finančního úřadu, kterým je vedoucí útvaru nepřímých daní, jehož úkolem je posoudit splnění hmotněprávních podmínek, tedy přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Tento odborný garant **je druhý kontrolní článek**.

Posouzení procesněprávních podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. přiměřené pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti v budoucnu stanovené/ splatné daně, provádí útvary daňového procesu na řídicí úrovni finančního úřadu - vedoucí útvaru je rovněž odborným garantem - **třetím kontrolním článkem**.

Útvary řízení rizik na řídicí úrovni finančního úřadu následně vyhodnotí indicie k vydání zajišťovacího příkazu z hlediska komplexního posouzení všech judikatorně modifikovaných zákonných podmínek. Jedná se o **čtvrtý kontrolní článek**.

V případě neshody mezi prvním až čtvrtým kontrolním článkem rozhoduje ředitel finančního úřadu - **pátý kontrolní článek**.

Na úrovni Generálního finančního ředitelství byla zřízena pracovní skupina Zajišťovací příkazy, která mj. metodicky koordinuje postup při vydávání zajišťovacích příkazů. Ve strategických případech a složitých situacích spolupracuje s finančními úřady při vydávání zajišťovacích příkazů výhradně v zobecněné metodické rovině - **šestý kontrolní článek**.

Zajišťovací příkaz zpravidla podepisuje ředitel územního pracoviště - **sedmý kontrolní článek**.

O odvolání proti zajišťovacímu příkazu v případech stanovených § 113 odst. 1 daňového řádu rozhoduje finanční úřad (v úzké spolupráci s územním pracovištěm). Pokud nejsou splněny podmínky pro postup podle výše uvedeného ustanovení, postoupí odvolání se stanoviskem a spisovým materiálem odvolacímu orgánu, kterým je Odvolací finanční ředitelství. V odvolacím řízení územní pracoviště představuje **osmý kontrolní článek** a řídicí úroveň finančního úřadu **devátý kontrolní článek**.

Odvolací finanční ředitelství rozhoduje o odvolání proti zajišťovacímu příkazu podle § 116 daňového řádu (zajišťovací příkaz změní, zruší nebo potvrdí). Odvolací finanční ředitelství je **desátým kontrolním článkem**.

## Pracovní skupina ZajP

Na úrovni Generálního finančního ředitelství byla v roce 2015 zřízena pracovní skupina Zajišťovací příkazy, jejímž cílem je mj. metodicky koordinovat postup při vydávání zajišťovacích příkazů a zajistit operativní výměnu informací. Pracovní skupina je složena průřezově z vybraných zaměstnanců všech stupňů orgánů Finanční správy ČR, kteří se aktivně podílejí na zajišťovacím řízení formou vydání zajišťovacího příkazu, následného odvolacího řízení a rovněž metodickou činností v dané oblasti. Složení pracovní skupiny umožňuje získat komplexní přehled o procesu vydávání zajišťovacích příkazů, odvolacího řízení a správního soudnictví.

Pracovní skupina se schází dle potřeb správní praxe, minimálně ve čtvrtletních intervalech. Z jednání pracovní skupiny jsou vyhotovovány zápisy včetně přijatých závěrů, které jsou následně zohledňovány v metodické činnosti Generálního finančního ředitelství. Rovněž zaujímá stanoviska k judikatuře správních soudů ve věci zajišťovacích příkazů, které jsou následně přenášeny do aplikační praxe orgánů Finanční správy ČR. Z činnosti pracovní skupiny vyplývá případné podávání návrhů na změnu právní úpravy ve věci zajišťovacích příkazů.

## **Analýza správní praxe při vydávání zajišťovacích příkazů provedením dohlídek**

- Generální finanční ředitelství uskutečnilo v období od 17. 7. 2017 do 3. 8. 2017 operativně strategické dohlídky na všech finančních úřadech (dále jen „FÚ“) a na Odvolacím finančním ředitelství (dále jen „OFŘ“),
- předmětem dohlídkové činnosti bylo seznámení se s praxí jednotlivých SD při vydávání ZajP (zejména z pohledu nastavené spolupráce jednotlivých útvarů podílejících se na vydání ZajP, resp. vzájemné komunikace a informovanosti) a kontrola dodržování Metodického pokynu – Organizačního 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 (dále jen „Metodický pokyn“),
- předmětem dohlídkové činnosti na OFŘ byla analýza odvolacího řízení ve věci ZajP, monitoring relevantní správní judikatury a informační provázanost ve vztahu k ostatním orgánům FS ČR.

### **Dohlídkami byly zjištěny tyto stávající skutečnosti**

#### **U finančních úřadů:**

- plánované zřízení sdíleného datového úložiště SD místně příslušným DS dotčeného ZajP pro potřeby kompletnosti spisového materiálu zasílaného OFŘ společně se stanoviskem k odvolání v případě ZajP vydaných v rámci vybrané působnosti při provádění kontrolních postupů dle ZFS,
- úprava Metodického pokynu prostřednictvím interních předpisů SD,
- aplikace tohoto pokynu i na jiné daně než DPH (např. daň z příjmu či zvláštní činnosti),
- průběžné aktualizování seznamu odborných garantů (DPH a daňový proces),
- odborné zapojení dalších útvarů (daně z příjmů) do procesu vydávání ZajP,
- útvary řízení rizik poskytují součinnost dalším dotčeným útvarům a zjišťují nezbytné informace či zajišťují potřebné důkazní prostředky,
- stanovení odborných garantů i na jednotlivých územních pracovištích SD,
- zřízení sdílené emailové adresy / datového úložiště za účelem evidence ZajP, popř. podaných odvolání / žalob (zde rovněž informace z exekučního řízení a souvisejícího nalézacího řízení) - přístup pouze oprávněné osoby,
- související nalézací řízení - veškeré úkony dozorovány určenou úřední osobou (koordinátorem) → zajištěna průběžná kontrola (pravidelná jednání, popř. monitorovací zprávy) a informovanost o daném řízení,
- zjištěno důsledné dodržování § 168 odst. 3 DR (úprava výše zajišťované částky),

- evidence řízení, v rámci kterých nebylo dosud pravomocně rozhodnuto o daňové povinnosti, přičemž je sledováno, zda v těchto řízeních nedochází k vyvádění majetku.

### **U Odvolacího finančního ředitelství:**

- spolupráce pracovníků OFŘ zařazených na daňovém procesu s kolegy na hmotněprávních útvarech,
- podaná odvolání proti zajišťovacím příkazům jsou OFŘ avizována prostřednictvím unifikovaných e-mailů,
- před vydáním rozhodnutí o odvolání důsledná kontrola pracovníků OFŘ, zda nebylo odvolání doplněno či nedošlo ke změně v zastoupení DS,
- rozsudky správních soudů týkajících se ZajP jsou umístěny na sdíleném datovém úložišti (přístupné všem pracovníkům OFŘ) a předávány v rámci porad dotčených útvarů → rozsudky mající zásadní dopad do aplikační praxe jsou zaslány GFŘ prostřednictvím signálních informací.

### **Dohlídkami byl zjištěn následující prostor pro další zkvalitnění současné správní praxe**

#### **U finančních úřadů:**

- SD místně příslušný DS dotčeného ZajP nemá v době vydání ZajP v rámci vybrané působnosti při provádění kontrolních postupů dle ZFS k dispozici veškeré písemnosti, na jejichž základě byl vydán,
- při vydávání ZajP v rámci vybrané působnosti při provádění kontrolních postupů podle ZFS byly detekovány problémy v komunikaci mezi SD provádějícím kontrolní postup a SD místně příslušným DS dotčeného ZajP (i administraci celého procesu), rovněž i v řízeních s ním souvisejících,
- proces zpracování stanoviska k podanému odvolání se u jednotlivých SD liší.

#### **U Odvolacího finančního ředitelství:**

- SD místně příslušný DS dotčeného ZajP a SD provádějící kontrolní postup v režimu vybrané působnosti podle ZFS nejsou plně informováni o průběhu soudního řízení, v rámci kterého je přezkoumávána zákonnost ZajP,
- OFŘ signalizuje, že v některých případech byly shledány nedostatky ve stanoviscích k odvolání v podobě neúplných podkladů.

### **Navrhovaná opatření k zefektivnění procesu vydávání ZajP**

- Nedostatky ve spisovém materiálu přiloženém ke stanovisku k odvolání (proti ZajP vydanému v režimu vybrané působnosti při provádění kontrolních postupů dle ZFS) budou napraveny určením odpovědné osoby služebně zařazené u SD provádějícího kontrolní postup, kterou by úřední osoby OFŘ mohly v případě nutnosti kontaktovat, pročez s ohledem na striktní zákonnou

lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání (viz § 168 odst. 1 DŘ) bude umožněno operativně zjednat nápravu,

- SD místně příslušný DS dotčeného ZajP si ve spolupráci se SD provádějícím kontrolní postup v režimu vybrané působnosti dle ZFS bude k okamžiku vydání ZajP disponovat kompletním spisovým materiálem v dané věci,
- vydána metodická informace, která reagovala na vývoj správní praxe v oblasti spolupráce dotčených útvarů při vydání ZajP,
- nezbytné zavést celostátní sledování parametrů v rámci evidence ZajP => komodita, důvod budoucího stanovení daně a výše jak zajišťované, tak i skutečně vybrané částky,
- bude zajištěna širší informovanost jednotlivých SD v režimu vybrané působnosti dle ZFS o průběhu odvolacího / soudního řízení ve věci vydaných ZajP,
- bude zřízena databáze s relevantní správní judikaturou týkající se ZajP, do které budou mít přístup SD napříč FS ČR.

## Analýza soudních řízení, metodických postupů a z nich plynoucí změna správní praxe FS ČR

PSZP na pravidelných jednáních v roce 2017 zhodnotila dosavadní účinné metodické materiály ve věci vydávání ZajP, průběžně analyzovala správní praxi i relevantní správní judikaturu.

### Analýza soudních řízení

Správní praxe Finanční správy ČR spojená s vydáváním zajišťovacích příkazů z důvodu budoucího stanovení daně dlouhodobě vycházela z aplikace závěrů judikátů Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ve věci Emag Handel Eder OHG (ze dne 6. 4. 2006, sp. zn. C-245/04; dále jen „EMAG“) a Euro Tyre Holding BV (ze dne 16. 12. 2010, sp. zn. C-430/09). To se týká celkem 3 případů, v nichž nebyla Finanční správa úspěšná. Z odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43) není zřejmé, z jakých důvodů došlo k odklonu od výše uvedené judikatury Soudního dvora EU, a proto Finanční správa ČR prozatímně podle předmětných závěrů SDEU ve vztahu k důvodům pro vydání zajišťovacího příkazu nepostupuje. V této souvislosti je nezbytné upozornit, že se jedná o interpretačně a aplikačně velice obtížně uchopitelnou materii, a to především s přihlédnutím k faktu, že Nejvyšší správní soud v dané problematice položil prostřednictvím usnesení ze dne 29. 6. 2017, č. j. 9 Afs 137/2016-60, předběžnou otázku SDEU (zde řízení vedeno pod sp. zn. C 414/17), která se týká výkladu čl. 138 odst. 1 a odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Podstatou položené otázky je posouzení, který prodávající v řetězci dodávek měl nárok na osvobození dle čl. 138 směrnice o DPH, tj. zda se v případě konkrétní dodávky zboží jednalo o pořízení zboží uvnitř Společenství nebo dodání zboží za úplaty uskutečněné v rámci členského státu, neboť podle rozsudku EMAG může pouze jedna z dodávek v obchodním řetězci představovat intrakomunitární plnění. Podpůrně řešenou otázkou (ve vztahu k výše uvedeným rozsudkům SDEU) je, zda jakékoliv ustanovení směrnice o DPH váže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daně. O této věci zcela jasně uvážil SDEU, když v rozsudku ze dne 14. 7. 2008, sp. zn. C 435/03, konstatoval, že uskutečněním zdanitelného plnění pro účely DPH, jímž jsou splněny nezbytné právní podmínky pro vznik daňové povinnosti, je dodání nebo dovoz zboží, nikoli vyměření spotřebních daní z tohoto zboží (potvrzeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43). Navzdory shora zmíněné předběžné otázce položené SDEU je nezbytné poukázat na skutečnost, že o výkladu sporných ustanovení směrnice o DPH si Nejvyšší správní soud v rámci přezkumu zákonnosti některých zajišťovacích příkazů učinil závěr již takřka o 18 měsíců dříve (viz rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).

U zbývajících 3 případů, v nichž nebyla Finanční správa úspěšná (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, č. j. 15 Af 76/2014-56, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 335/2016-38, resp. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2017, č. j. 62 Af 93/2016-70), byla správními soudy shledána pochybení spočívající v nenaplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně, popř. procesní vada (nekompletnost spisového materiálu). Tyto otázky byly podrobně analyzovány v rámci pracovní skupiny k zajišťovacím příkazům, přičemž závěry z těchto byly promítnuty do interních předpisů Finanční správy ČR, v důsledku čehož dojde k metodickému usměrnění v dané oblasti na všechny orgány Finanční správy ČR. Cílem tohoto opatření je do budoucna předejít obdobným pochybením.

V této souvislosti doplňujeme, že v souvislosti se zrušujícími rozhodnutími správních soudů byl doposud vyplacen úrok přiznaný podle § 254 DŘ v 1 případě, a to ve výši 355.500 Kč. Ve dvou případech byla vrácena jistota v celkové výši 88.915.632 Kč. Náhrada škody podle zákona č. 82/1998 Sb., vyplacena nebyla.

## Analýza metodických postupů

Na základě vyhodnocení stávajících vnitřních metodických předpisů, provedené dohlídky a analýzy soudní judikatury bylo přistoupeno k úpravě správní praxe Finanční správy prostřednictvím nového Metodického pokynu. Primárním účelem MP je další sjednocení postupu orgánů FS ČR při vydávání ZajP. V jeho první části jsou specifikovány minimální požadavky na odůvodnění ZajP, které by měl obsahovat ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a odůvodněné obavě o budoucí dobytost daně. MP rovněž upravuje PSZP ve výjimečných případech, využití údajů z kontrolních hlášení při zajištění daně prostřednictvím ZajP, rozsah podkladů k vydání ZajP, kterými je povinen disponovat v režimu vybrané působnosti dle ZFS jak SD místně příslušný DS dotčeného ZajP, tak SD provádějící kontrolní postup, určení úřední osoby a SD odpovědného za vydání ZajP. V další části se MP zabývá aplikací ZajP u DS ve vztahu k jeho postavení v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Předmětný metodický materiál je v neposlední řadě zaměřen na aplikaci dalších způsobů zajištění de lege lata upravených DŘ. Konkrétně SD bude metodicky instruován, aby v rámci komunikace před zahájením daňové exekuce byla DS osvětlena možnost úhrady jistoty i jinými zákonem předvídanými způsoby zajištění, a to např. ZP dle § 168 odst. 6 DŘ nebo § 170 odst. 3 DŘ (předmět zástavy poskytnutý osobou od DS odlišnou), zajištění neuhrazené jistoty ručením nebo finanční zárukou podle § 173 DŘ, posečkání neuhrazené jistoty dle § 156 DŘ, možnost odložit nařízenou daňovou exekuci dle § 181 DŘ z důvodu šetření event. poskytnutí jiného způsobu zajištění, popř. vydat výzvu k prohlášení o majetku dle § 180 odst. 1 DŘ, pokud provedenou daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu nebyl nebo nemohl být uhrazen nedoplatek zajištěné částky daně (viz neúčinnost právního jednání DS vůči SD při nakládání s majetkem po doručení této výzvy).

**Dne 18. 8. 2017 byl do připomínkového řízení předložen nový Metodický pokyn k postupu SD při vydávání ZajP.**

## Návrhy *de lege ferenda*

Zajišťovací příkazy jsou podrobeny kritice, že v kombinaci s navazující neprodlenou zajišťovací exekucí představují závažný zásah do činnosti daňového subjektu. Generální finanční ředitelství proto přistoupilo k úvahám o případných legislativních změnách tak, aby bylo možné vedle zajišťovací exekuce využít méně invazivních nástrojů správy daní, a zároveň zajistit úhradu na dosud nestanovenou nebo nesplatnou daň, tedy i nadále efektivně (k tomu blíže viz kapitola Statistické údaje o ZajP, stav k 31. 7. 2017, str. 6) bojovat proti daňovým únikům<sup>3</sup> (viz např. kontrolní závěr NKÚ č. 14/17<sup>4</sup>) a dosahovat tak cíle správy daní - správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Konkrétně Komora daňových poradců ČR v jednom ze svých odborných příspěvků požadovala zavedení soudního dohledu při vydávání zajišťovacího příkazu. Finanční správa ČR vnímá uvedený námět *de lege ferenda* pro praxi nevyužitelný, neboť jeho aplikací by došlo k významnému oslabení institutu zajišťovacího příkazu z pohledu jeho operativnosti a efektivity.

Generální finanční ředitelství dospělo v úvahách nad případnými legislativními změnami k závěru, že vedle zajišťovací exekuce je možné zvažovat o rozšíření palety alternativních nástrojů, které jsou schopny garantovat, že nedojde k ohrožení budoucí úhrady daně, ke které byl vydán zajišťovací příkaz. Ostatně již stávající právní úprava dává možnost namísto exekuce využít zajištění částky stanovené v zajišťovacím příkaze prostřednictvím zástavního práva, ručení či finanční záruky. Úvahy Generálního finančního ředitelství proto směřují k vytvoření mechanismu obdobnému předběžnému opatření využívanému v insolvenční, kdy by namísto zajišťovací exekuce mohla nastoupit „nucená správa“. Právní jednání DS mající potenciál umenšit jeho majetek bylo pod sankcí neplatnosti omezeno podmínkou schválení ze strany profesionálního správce, který by byl za tím účelem jmenován. Generální ředitelství si je nicméně vědomo toho, že takový institut přesahuje rámec daňového práva a gesce Ministerstva financí. Je proto nezbytné, aby výhody a nevýhody, jakož i konkrétní podoba takového nástroje byla podrobena odborné diskuzi, a to minimálně na úrovni pracovní skupiny zástupců resortu Ministerstva financí a Ministerstva spravedlnosti. Tento návrh lze také využít jako podklad pro připravovaný seminář k zajišťovacím příkazům, který se uskuteční na půdě Nejvyššího správního soudu 30. 10. 2017 za účasti představitelů Komory daňových poradců, Ministerstva financí ČR, Finanční správy ČR, Nejvyššího správního soudu a podnikatelských svazů a dalších institucí.

---

<sup>3</sup> Z důvodové zprávy k § 103 zákona o DPH: „potřeba včasného zajištění finančních prostředků je nezbytná pro případy řetězových nebo karuselových podvodů.“

<sup>4</sup> „Oproti zajišťovacímu příkazu obsaženému v daňovém řádu úprava v zákoně o DPH do značné míry odstraňuje riziko prodlení při vymáhání. Úspěšnost vymáhání byla o cca 13 % vyšší než u zajišťovacích příkazů vydaných podle daňového řádu.“ Kontrolní závěr Nejvyššího kontrolního úřadu č. 14/17, který byl schválen Kolegiem NKÚ dne 30. března 2015 a projednán vládou dne 8. února 2016 – usnesení vlády č. 104/2016).



## **Alternativa zajišťovacích instrumentů trestního řádu ve vztahu k zajišťovacím příkazům**

Přenesením zajišťovací činnosti do roviny trestněprávní by došlo k přenesení odpovědnosti a rizik s tím spojených ze správců daně na orgány činné v trestním řízení, aniž by přitom bylo sníženo riziko hrazení náhrady škody v případě, že by se ukázalo, že pro odsouzení za trestný čin nejsou dány důvody. V případě zajišťovacích úkonů podle trestního řádu by daňový subjekt nemohl se svým majetkem volně nakládat (trestní řád je v tomto ohledu v některých aspektech dokonce přísnější), což by mohlo vést k ochromení jeho činnosti ve stejném rozsahu jako v případě vydání zajišťovacího příkazu podle daňového řádu. To znamená, že z věcného hlediska by tak žádný citelný posun nenastal. Zajišťovací instrumenty podle trestního řádu mají rovnocenné účinky se zajišťovacím příkazem podle daňového řádu s tím rozdílem, že v jejich případě je dopad do majetkové sféry osoby, jejíž majetek je zajištěn, okamžitý, zatímco v případě zajišťovacích příkazů se totožného výsledku dosáhne až teprve vydáním exekučního příkazu (příp. zřízením zástavního práva).

## Závěr

Účelem tohoto materiálu bylo prověření postupů a správní praxe Finanční správy při vydávání zajišťovacích příkazů. V úvodní kapitole této analýzy byly uvedeny negativní jevy, které jsou Finanční správě přisuzovány, tedy že zajišťovací příkazy nejsou mimořádným nástrojem správy daní, jsou nadužívány a aplikovány plošně, že jejich prostřednictvím Finanční správa cíleně likviduje podnikatele a nerespektuje soudní rozhodnutí. Jejich vyhodnocení je následující.

Aktualizací statistických údajů a jejich vyhodnocením bylo zjištěno, že vydáním zajišťovacího příkazu je postižena úzká skupina plátců DPH, jejichž podíl na celkovém počtu plátců DPH se pohybuje v rozmezí od 0,040 % do 0,084 %, přičemž od roku 2015 tento podíl vykazuje klesající tendenci. Vytýkaný stoupající trend dotčených daňových subjektů mezi lety 2013 a 2015 byl způsoben dvěma faktory, a to novostí zajišťovacích příkazů podle ZDPH (účinnost od 1. 1. 2012) a vznikem daňové KOBRY, kdy rok 2015 je rokem, kdy byly zajišťovací příkazy pro její činnost využity poprvé. Od roku 2015 pak mají všechny rozhodné početní ukazatele (počet DS, počet ZajP) klesající tendenci, oproti tomu ukazatele efektivity (poměr mezi zajištěnou částkou a úhradou ze zajištění) vykazují stoupající tendenci.

V rámci analýzy odvolacího řízení bylo zjištěno, že téměř 2/3 dotčených daňových subjektů nepodaly proti vydanému zajišťovacímu příkazu odvolání a akceptovaly tak splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu.

Ze statistiky soudních řízení vyplývá, že bylo podáno 186 žalob, přičemž správní soudy dosud rozhodly v 74 případech, z toho ke zrušení rozhodnutí Finanční správy došlo v 25 % případů. Celkově bylo prozatímně u 13 DS zrušeno rozhodnutí o odvolání, je však namístě poznamenat, že v mnohých případech bylo zrušeno výhradně rozhodnutí o odvolání (nikoliv samotný zajišťovací příkaz) a OFŘ bylo zavázáno právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku správního soudu tak, aby rozhodlo o podaném odvolání znovu. Finanční správa s konečnou platností neuspěla v 7 řízeních (u 6 daňových subjektů), což představuje 3,7 % všech soudních řízení, resp. 9,4 % všech rozhodnutých soudních řízení. Zrušující rozhodnutí správních soudů byla podrobena samostatné analýze.

Porovnání rostoucí fiskální úspěšnosti (poměr mezi zajištěním a úhradou ze zajištění) zajišťovacích příkazů, která činila 6,1 % za rok 2014, 22,6 %, za rok 2015, 33,0 % za rok 2016 a 40,7 % v roce 2017 (k 31. 7. 2017), s průměrem 19 % fiskální úspěšnosti u doměřené částky DPH na základě provedených daňových kontrol, vypovídá o správném zacílení a efektivitě zajišťovacích příkazů.

Nad rámec výše uvedených analýz bylo provedeno separátní vyhodnocení využití zajišťovacích příkazů u 20 daňových subjektů, u nichž je evidován nejvyšší daňový nedoplatek. V těchto případech byly zajišťovací příkazy vydány u 11 daňových subjektů, z toho 9 subjektů bylo zapojeno do řetězových obchodů a u 5 subjektů bylo zahájeno insolvenční řízení. Na základě vydaných zajišťovacích příkazů byla uhrazena částka téměř 800 mil. Kč, z nichž správce vydal do majetkové podstaty přibližně 57 mil. Kč.

Vyšší fiskální úspěšnost ze zajišťovacích příkazů ve srovnání s úhradami doměřené částky daně DPH na základě daňových kontrol odpovídá cíli správy daní, neboť vydáním zajišťovacího příkazu dochází k zajištění úhrady v budoucnu stanovené/splatné daně, u níž je dána odůvodněná obava ve smyslu § 167 a násl. DŘ. Platí, že pokud by správce daně v zákonem odůvodněných případech nepřistoupil k vydání zajišťovacích příkazů, mělo by takové jednání negativní dopad na daňové inkaso.

Analýzou statistických dat bylo potvrzeno, že nedochází k plošné aplikaci ani nadužívání zajišťovacích příkazů, dále že tento právní instrument vykazuje vysokou fiskální efektivitu a současně jako prostředek povahy *ultima ratio* nenahrazuje běžné postupy Finanční správy při správě daní.

Dalším provedeným pracovním postupem byla operativně strategická dohlídka Generálního finančního ředitelství, jejímž předmětem byla analýza správní praxe při vydávání zajišťovacích příkazů a dodržování příslušného metodického pokynu u všech finančních ředitelství a analýza procesu odvolání u Odvolacího finančního ředitelství. V rámci provedených dohlídek byly u finančních úřadů i Odvolacího finančního ředitelství zjištěny pozitivní skutečnosti, ale také prostor pro další zkvalitnění dosavadní aplikační praxe. Jednalo se zejména o nedostatky v komunikaci mezi správci daně a nedostatky v kompletnosti spisového materiálu. Proto byla vždy zvolena příslušná forma jejich nápravy, ať už se jedná o aktualizaci stávajících vnitřních předpisů pro oblast zajišťovacích příkazů, či provedení operativních opatření (např. vytvoření podrobné celostátní parametrické databáze zajišťovacích příkazů), realizace všech těchto opatření již byla zahájena.

Dohlídková činnost (ve spojení se statistickými údaji) neprokázala, že by správní praxe Finanční správy vykazovala závažné nedostatky nebo pochybení stran metodické či institucionální oblasti. Systém „deseti kontrolních článků“ znemožňuje, aby byl zajišťovací příkaz vydán bez náležité majetkové analýzy daňového subjektu a související právní argumentace. Od roku 2015 působí v rámci Finanční správy odborná skupina, která zajišťuje metodickou koordinaci procesu vydávání zajišťovacích příkazů a operativní výměnu informací.

Analýzou soudních řízení bylo zjištěno, že v případě správními soudy zrušených zajišťovacích příkazů bylo správcům daně vytýkáno jako nezákonné nedostatečné odůvodnění přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, které bylo založeno na výkladu a aplikaci právních závěrů vyslovených SDEU (příkladmo ve věci EMAG a Euro Tyre). Zbývající definitivně správními soudy zrušené zajišťovací příkazy vycházely z pochybení spočívající v nenaplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně, popř. procesní vadě (nekompletnost spisového materiálu). Finanční správa tyto důvody podrobně vyhodnotila a závěry z toho vyplývající promítla do metodického pokynu usměrňujícího správní praxi správců daně při vydávání zajišťovacích příkazů.

Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkazy představují závažný zásah do činnosti daňového subjektu, bude prostřednictvím metodické aktualizace správce daně instruován, aby v rámci komunikace před zahájením daňové exekuce dotčenému daňovému subjektu osvětlil možnost úhrady jistoty i jiným zákonným způsobem, například prostřednictvím zástavy třetí osoby, ručení třetí osoby, finanční záruky nebo jinými dnes v zákoně upravenými způsoby zajištění tak, aby nedocházelo k nežádoucímu utlumení podnikatelské činnosti předmětných daňových subjektů a zároveň nedocházelo k vyvedení majetku na třetí osoby. V této souvislosti byly rovněž zvažovány případné legislativní změny tak, aby bylo možné vedle zajišťovacího příkazu využít méně invazivních nástrojů správy daní, a zároveň zajistit úhradu na dosud nestanovenou nebo nesplatnou daň.

Z výše popsané provedené komplexní analýzy zajišťovacích příkazů a dílčích závěrů tedy vyplývá, že s tímto nástrojem se ve správní praxi pracuje obezřetně a účelně. Nedochází k eskalaci zajišťovacích příkazů a nebyla potvrzena závažná pochybení přisuzovaná Finanční správě. Naopak je nutné konstatovat, že Finanční správa svou správní praxi precizuje. Aplikace závěrů vyplývajících z tohoto materiálu vypracovaného na základě požadavku ministra financí bude mít příznivé dopady do správní praxe Finanční správy a přispěje k naplňování cíle správy daní.

**Provedená analýza neodhalila, že by docházelo k plošnému nadužívání zajišťovacích příkazů ze strany Finanční správy, přesto však vyvolala následující posun v dosavadní správní praxi:**

- v oblasti procesní a institucionální bude vydán nový metodický pokyn zahrnující poznatky z provedené dohlídky, analýzy stávajících vnitřních předpisů a soudní judikatury
- v oblasti organizační budou vytvořeny další nástroje sloužící pro rychlejší výměnu informací napříč Finanční správou (např. celostátní parametrická evidence zajišťovacích příkazů, celostátní databáze správní judikatury)
- v oblasti legislativní bude zahájena diskuze nad zavedením tzv. nucené správy podniku