

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Zajišťovací příkazy - sága pokračuje

V posledních měsících se v médiích a mezi odbornou veřejností velmi intenzivně diskutuje téma zajišťovacích příkazů a aktuální praxe finanční správy při jejich vydávání. Posledními příspěvky k tomuto tématu je Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu vydaný Generálním finančním ředitelstvím a aktuální rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v kauze společnosti FAU z 30. listopadu 2017 (č. j. 4 Afs 140/2017 - 54).



Posun správní praxe?

S účinností od 1. listopadu 2017 vydalo Generální finanční ředitelství metodický pokyn k vydávání zajišťovacích příkazů, kterým reaguje na vývoj v aktuální judikatuře správních soudů a relativně velké množství zajišťovacích příkazů, které byly soudu zrušeny v návaznosti na kvalitu jejich odůvodnění. Z tohoto důvodu metodický pokyn v zásadě shrnuje aktuální soudní judikaturu týkající se minimálních náležitostí, které by mělo obsahovat odůvodnění každého zajišťovacího příkazu. To, zda metodický pokyn přinese posun nejen v teorii, ale i praxi, se nicméně ukáže až časem.

U zajišťovacích příkazů je důležité si uvědomit, že jde o prostředek, který má správce daně využít až jako poslední možnost zajištění úhrady daně. Pokud existuje jiná možnost, jak lze daň na daňovém subjektu vymoci (resp. zajistit její budoucí vybrání) bez toho, aby správce daně podstatným způsobem omezil činnost daňového subjektu, pak má tuto jinou možnost využít. Nejčastěji se může jednat o zástavní právo, bankovní záruku nebo ručení jiným daňovým subjektem. Metodický pokyn přitom zdůrazňuje, že správce daně může přistoupit k zajištění daně vydáním zajišťovacího příkazu právě pouze v případě, že jiné zajišťovací prostředky v daném případě nedosáhnou kýženého cíle.

Zajišťovací příkazy mohou mít pro daňové subjekty likvidační účinky především z toho důvodu, že jsou téměř bezprostředně spojeny s daňovou exekucí. Pokud je zajišťovací příkaz vydán podle daňového řádu, má dotčený daňový subjekt maximálně tři dny na složení částky zajišťované daně na depozitní účet správce daně. Pokud ale správce daně zhodnotí, že hrozí nebezpečí z prodlení, zajišťovací příkaz je vykonatelný okamžikem jeho oznámení daňovému subjektu, a ten tak nemá prakticky žádnou možnost na vydaný příkaz reagovat. Fakticky ihned totiž přichází i samotné vymožení daně prostřednictvím daňové exekuce (tj. např. obstavením bankovních účtů či majetku daného daňového subjektu). K vykonatelnosti zajišťovacího příkazu na daň z přidané hodnoty dle zákona o DPH pak postačuje, pokud je učiněn i pouhý pokus o vyrozumění daňového subjektu o jeho vydání. V praxi tímto pokusem může být situace, kdy se správce daně bezúspěšně pokusí dovolat do sídla daňového subjektu. Může se tak stát, že daňový subjekt se o vydání zajišťovacího příkazu dozví až v momentu, kdy nebude moci disponovat svými finančními prostředky na účtech, které byly v rámci exekuce obstaveny.

Podmínky vydání zajišťovacího příkazu podle Metodického pokynu

Metodický pokyn podrobně popisuje skutečnosti, se kterými by se měl správce daně vypořádat v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Při vydání zajišťovacího příkazu je především nutné zkoumat „existenci a výši v budoucnu stanovené daně“ a „budoucí majetkovou situaci daňového subjektu“. První podmínka týkající se budoucí daně vychází z předpokladu, že správce daně musí určit pravděpodobnost, s jakou bude daň stanovena, a v jaké výši. Správce daně tedy musí mít odůvodněné podezření, že daň tvrzená daňovým subjektem se bude reálně lišit od daně, kterou by měl daňový subjekt reálně uhradit. Druhá podmínka se pak týká rizika, zda daňový subjekt bude v budoucnu schopen stanovenou daň zaplatit, a to v závislosti na konkrétní obchodní činnosti, generování zisku, dostupných účetních informací atd.

Metodický pokyn zdůrazňuje, že většina zajišťovacích příkazů je vydávána za účelem zajištění úhrady dosud nestanovené nebo nesplacené DPH, tj. především v případech vědomého či nevědomého zapojení do podvodu na DPH. Z judikatury správních soudů přitom v tomto směru vyplývá, že pro předpoklad budoucího stanovení daně je stěžejní samotná účast daňového subjektu v podvodném obchodním řetězci, přičemž správce daně v rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu nemusí podrobně zkoumat dobrou víru daňového subjektu. Správce daně je dle metodiky v odůvodnění zajišťovacího příkazu povinen uvést objektivní okolnosti, na základě kterých dospěl k předběžnému závěru, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. V tomto ohledu je proto žádoucí, aby daňové subjekty byly schopny rychle a zcela jednoznačně prokázat, že přijaly dostatečná kontrolní opatření, aby se vyhnuly riziku zatažení do podvodu na DPH.

Zákaz souběhu zajišťovacího příkazu a ručitelské výzvy

Aktuálně pravděpodobně nejvíce diskutovaným je případ společnosti FAU, o kterém na konci listopadu rozhodoval Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud v tomto případě konstatoval nemožnost aplikace zajišťovacích příkazů u daňového subjektu, u kterého již dříve byly uplatněny ručitelké výzvy podle zákona o DPH za nesplněnou daňovou povinnost jeho dodavatele. Jinými slovy, pokud správce daně vyzve daňový subjekt k úhradě chybějící daně prostřednictvím ručitelkých výzev, již po takovém subjektu nemůže požadovat zajištění stejné daně ze stejných transakcí také prostřednictvím zajišťovacích příkazů. Dle Nejvyššího správního soudu by totiž v takovém případě byl daňový subjekt povinen uhradit DPH ze stejných transakcí dvakrát (jednou v postavení ručitele na základě ručitelkých výzev, jednou v důsledku neuznání nároku na odpočet na základě zajišťovacích příkazů). Nejvyšší správní soud dále potvrdil, že na rozdíl od zajišťovacích příkazů dochází prostřednictvím ručení k zajištění úhrady pouze samotné daně, nikoli však možného penále a úroků z prodlení.

Toto rozhodnutí Nejvyššího správní soudu tedy opět potvrzuje, že zajišťovací příkazy mohou sloužit pouze jako ultima ratio k zajištění úhrady daně. Konkrétně soud dovozuje, že zajišťovací příkaz je zajišťovací nástroj ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplacené, tj. lze jím zajistit pouze daň, kterou nelze dosud vymáhat na základě vykonatelného rozhodnutí.

Nejúčinnější je prevence

Vzhledem k tomu, že vydání zajišťovacího příkazu má ze své podstaty velmi negativní dopad na dotčený daňový subjekt, je naprosto nezbytné se soustředit na prevenci. Jedním ze základních preventivních prostředků v oblasti DPH, kde nejčastěji dochází k vydání zajišťovacích příkazů, je i nastavení kontrolních opatření ve vztahu k obchodním partnerům. Jinými slovy to znamená, že daňový subjekt by si měl prověřovat své obchodní partnery z hlediska jejich důvěryhodnosti při placení daní. K požadavkům vztahujících se ke kontrolním opatřením daňového subjektu se vyjádřil v nedávné době i sám Ústavní soud.

Ústavní soud ve svém usnesení sp. zn. III. ÚS 1203/16, ze dne 10. října 2017 souhlasil s tvrzením Nejvyššího správního soudu, že „důkazní břemeno týkající se opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, který požaduje nárok na odpočet DPH“. Jelikož podezření z účasti na daňových podvodech může být startem pro vydání zajišťovacích příkazů, daňový subjekt má povinnost prokázat, která preventivní opatření přijal, aby vyloučil svoji zaviněnou účast na těchto podvodech.

Nedávné příspěvky k tématu zajišťovacích příkazů potvrzují, že tyto instituty lze použít pouze jako nejzazší prostředek k zajištění úhrady daně, a to právě z toho důvodu, že jsou ze své podstaty spojeny se zásadně negativními a velmi často až likvidačními účinky. Tento fakt je způsobem především tím, že zajišťovací příkazy jsou téměř bezprostředně spojeny s jejich exekucí. Debata o odstranění likvidačních účinků zajišťovacích příkazů proto otevírá cestu pro hledání nových způsobů zajištění daně, které budou z pohledu finanční správy stejně efektivní, ale umožní postiženým daňovým subjektům danou situaci reálně „přežít“.



Jiřina Procházková,
advokátka

[Ambruz & Dark Deloitte Legal s.r.o., advokátní kancelář](#)

Karolinská 654/2
186 00 Praha 8

Tel.: +420 246 042 100

Fax: +420 246 042 030

e-mail: legalcz@deloittece.com



© EPRAVO.CZ - Sbírka zákonů , judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [DEAL MONITOR](#)
- [Tři dekády v advokacii a otevřený pohled na to, co profesi i justici nejvíc škodí](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [Vybrané otázky poskytování zdravotních služeb na dálku](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [„Za každou kauzou je živý příběh“](#)
- [Ombudsman na Maltě - základní parametry a role. A v čem bychom se mohli poučit i my v](#)

Česku?

- [DEAL MONITOR](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [Rozhovor s JUDr. Veronikou Janoušek Rudolfovou, samostatnou advokátkou specializující se na sportovní právo](#)
- [DEAL MONITOR](#)