



Č. j.: 16255/21/7700-00130-711462

## **Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu**

### **Článek I.**

#### ***Účel a důvody vydání metodického pokynu***

S ohledem na vývoj aktuální judikatury správních soudů v oblasti zajišťovacích příkazů a zajištění jednotné správní praxe, je jedním z hlavních cílů tohoto metodického pokynu definovat minimální náležitosti, které by mělo obsahovat odůvodnění každého zajišťovacího příkazu vydaného správcem daně. 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 „DR“ 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“).

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***

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) v otázce zajišťovacích příkazů je zřejmý posun v požadavcích kladených na jejich odůvodnění. Z rozhodnutí NSS vyplývá, že správce daně v rámci vydávání zajišťovacího příkazu zkoumá, zda jsou naplněny dva předpoklady podmiňující vydání zajišťovacího příkazu.<sup>1</sup> 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 dobytost daně). Tyto podmínky je nezbytné hodnotit jak jednotlivě, tak celkově.<sup>2</sup> V této souvislosti jsou na zajišťovací příkazy kladeny neustále větší požadavky, neboť dle NSS je zajišťovací příkaz rozhodnutím, které musí splňovat přísné podmínky (je vnímáno jako nejzazší prostředek).<sup>3</sup>

<sup>1</sup> 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“).

<sup>2</sup> Viz Rozsudek ČMO.

<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> 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.

## **1. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně**

Dle judikatury NSS vychází správce daně při vydání zajišťovacího příkazu ze skutečností zatímně zjištěných v daňovém řízení nebo jinak správci daně známých.<sup>5</sup> Aby byla naplněna první podmínka, musí správce daně na základě zjištěných skutečností dospět k závěru, že pravděpodobnost budoucího stanovení daně je přiměřená.<sup>6</sup> Správce daně však k naplnění první podmínky nemusí detailně prokazovat pravděpodobnost stanovení daně, jelikož ta je předmětem řízení nalézacího a pokud by tomu tak bylo, daň by ve svém důsledku byla stanovována dvakrát.<sup>7</sup> Čím více relevantních důvodů však správce daně uvede, o to více zvyšuje míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.<sup>8</sup> Náležitá pozornost věnovaná odůvodnění naplnění první podmínky vyplývá i z požadavku NSS, aby přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně byla odůvodněna přezkoumatelným způsobem.<sup>9</sup>

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 alespoň v hrubých rysech popsat charakter daňově relevantních skutečností.<sup>10</sup> 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.<sup>11</sup> S požadavkem na minimální náležitosti zajišťovacího příkazu souvisí i změna náhledu na odvolací řízení ve věci zajišťovacího příkazu, kdy má daňový subjekt právo brojít nejen proti odůvodněné obavě o budoucí dobytnost daně, ale i proti samotné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, u níž má správce daně obavu, že nebude uhrazena či bude obtížně vymahatelná.<sup>12</sup> Správce daně je povinen se s těmito námitkami daňového subjektu řádně vypořádat.<sup>13</sup>

**Na základě judikatury správních soudů a závěrů z nich vyplývajících musí být obsahem zajišťovacího příkazu následující obecné náležitosti (tyto však nemusí souviset pouze s přiměřenou pravděpodobností budoucího stanovení daně, ale i s odůvodněnou obavou o budoucí dobytnost daně):**

---

<sup>4</sup> Viz Rozsudek ČMO.

<sup>5</sup> Srov. Rozsudek NSS č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 ze dne 11. 6. 2015 (dále jen „Rozsudek MPM“).

<sup>6</sup> Viz Rozsudky ČMO a MPM.

<sup>7</sup> Srov. Rozsudek ČMO.

<sup>8</sup> Srov. Rozsudek ABK.

<sup>9</sup> Srov. Rozsudek ČMO a rozsudek NSS č. j. 6 Afs 160/2016 – 27 ze dne 1. 2. 2017 (dále jen „Rozsudek ENIX“).

<sup>10</sup> Srov. Rozsudek ENIX.

<sup>11</sup> Srov. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 13/2015 – 79 ze dne 25. 2. 2016 (EUROBIT GROUP).

<sup>12</sup> Viz Rozsudek ENIX.

<sup>13</sup> Viz Rozsudek ČMO.

1. **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 přiznáních, potažmo, která je prezentována na jeho webových stránkách či je správcem daně známa z jeho úřední činnosti.
2. **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 [nebo 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 pouze konstatování, že se jedná o virtuální sídlo bez dalšího.
3. **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.
4. **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.), obchodní historii daňového subjektu či dosavadní plnění daňových povinností.
5. **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. V případě již stanovené a dosud nesplatné daně lze daný popis nahradit odkazem na rozhodnutí, kterým byla daň vyměřena či doměřena nebo uložena povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně. 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.

6. **Popis probíhajícího nalézacího řízení:** V případě již stanovené, dosud nesplatné daně může správce daně, co se týče průběhu nalézacího řízení, odkázat na rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost stanovena. 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.

Další obsahové náležitosti zajišťovacího příkazu je potřeba uvádět v situaci, kdy je zajišťovacím příkazem ukládána úhrada na dosud nestanovenou daň. Tyto náležitosti pak přímo souvisí s důvodem, na základě něhož je předpokládáno budoucí stanovení daně. K budoucímu stanovení daně (výhradně ve vztahu k DPH) je na tomto místě nutné uvést, že údaje z kontrolního hlášení je potřeba 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 zasláné údaje.

**Nejčastější důvody, na jejichž základě je předpokládáno budoucí stanovení daně:**

- A) Probíhá nalézací řízení, daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno nebo je na daňový subjekt přeneseno důkazní břemeno a daňový subjekt nereaguje či reaguje, ale své důkazní břemeno přesto neunesl 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 předpise<sup>14</sup> v návaznosti na přenos důkazního břemene a jeho neunesení podle § 92 odst. 3 a 4 DŘ.
- 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 vykázaní 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.

---

<sup>14</sup> 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 (dále jen „ZRP“).

V tomto případě je v odůvodnění zajišťovacího příkazu třeba uvést, čím je podložen poznotek 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.

Ze sledování a následného vyhodnocení statistických údajů je zřejmé, že většina zajišťovacích příkazů je vydávána za účelem zajištění úhrady dosud nestanovené nebo nesplatné DPH. Další důvod, na jehož základě správce daně předpokládá budoucí stanovení daně, proto souvisí jen s DPH:

**C) Správce daně zjistí řetězec plnění zasažený daňovým podvodem, kterého se účastní daňový subjekt:** V první 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 chybějící 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.<sup>15</sup> **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 dobytnost (viz bod 2. Odůvodněná obava o budoucí dobytnost daně).**

K účasti daňového subjektu v podvodném řetězci subjektů je nezbytné uvést, že podle Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) není samotná existence daňového podvodu důvodem pro odepření nároku na odpočet daně.<sup>16</sup> Proto má správce daně povinnost právně dostačujícím způsobem prokázat, že nastaly objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt, kterému bylo dodáno nebo poskytnuto plnění či který plnění poskytl, věděl nebo mohl vědět, že se pořízením nebo přijetím tohoto plnění či poskytnutím tohoto plnění účastní plnění, které je součástí úniku na DPH.<sup>17</sup> Požadavky kladené judikaturou SDEU k daňovým podvodům se tak promítají i do vyšších nároků na odůvodnění zajišťovacího příkazu a **v rámci tohoto odůvodnění je správce daně povinen uvést:**

#### **1) 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 první 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 dani<sup>18</sup> 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.

<sup>15</sup> 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).

<sup>16</sup> Viz rozsudek SDEU ve spojených věcech C- 439/04 a C-440/04 Alex Kittel a Recolta Recycling ze dne 6. 7. 2006.

<sup>17</sup> Viz rozsudek SDEU C- 285/11 Bonik ze dne 6. 12. 2012.

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

Následně správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu identifikuje podvodný řetězec subjektů, 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.<sup>19</sup> Správce daně je současně povinen postupovat v souladu s ust. § 52 až § 55 DŘ.

Kromě specifikace podvodného řetězce je správce daně povinen nalézt chybějící daň 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.<sup>20</sup> Správce daně má tudíž povinnost zjistit, že v řetězci chybí daň a kterého zdanitelného plnění se týká. Chybějící daní 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 chybějící 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.

## **2) 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. K závěru o účasti daňového subjektu však nelze dospět pouze na základě existence daňového podvodu (viz výše). Správce daně je proto 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 (viz judikatura SDEU). Objektivní okolností se pak 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.

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.

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

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

## **2. Odůvodněná obava o budoucí dobytost daně**

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. Základní rizika přitom nemusí spočívat pouze v nejvýznamnějších skutečnostech týkajících se daňového subjektu, ale též v kumulativním efektu méně významných skutečností,<sup>21</sup> 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).

Jako nejvýznamnější skutečnosti zjištěné správcem daně o daňovém subjektu z pohledu navození odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně<sup>22</sup> lze uvést tyto:

- a) ukončování podnikatelské činnosti nebo její prokazatelný útlum,
- 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),
- c) hrozba insolvence (bez ohledu na výši zajišťované daně)<sup>23</sup>.

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:

- 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 daně<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> Viz rozsudek NSS č. j. 1 As 27/2014 – 31 ze dne 16. 4. 2014 (SLOVLIKER).

<sup>22</sup> 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“).

<sup>23</sup> Dle § 3 zák. č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

<sup>24</sup> Viz rozsudek FRIGOPRIMA.

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:

1. **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.
2. **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.
3. **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.
4. **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 (nesplátne nebo dosud nestanovené daně).
5. **Informace o případném zbavování 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.
6. **Porovnání hodnoty zjištěného majetku a dluhů daňového subjektu s výší 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 NSS<sup>25</sup> 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.
7. **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 potencialních majetkových hodnot.

---

<sup>25</sup> Viz Rozsudek P. Š.



Nebezpečí z prodlení – Pokud správce daně dospěje k závěru, že existuje odůvodněná obava, že dosud nesplatná 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 zvlášť 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 nebezpečí z prodlení u DPH 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.

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.<sup>26</sup> Současně v souladu s judikaturou NSS<sup>27</sup> 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. 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)<sup>28</sup>, tedy že by nevydáním zajišťovacího příkazu mohlo dojít ke zmaření účelu správy daní (správnému stanovení a vybrání daně).

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 subjektu<sup>29</sup>.

**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.

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 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

<sup>26</sup> Viz Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 57/2010 – 139 ze dne 8. 9. 2010 (CZT).

<sup>27</sup> Viz Rozsudek P. Š.

<sup>28</sup> Viz Rozsudky MPM a S Metal

<sup>29</sup> Viz Rozsudek FRIGOPRIMA.

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.

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 neznamena, 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 znavování se exekvovatelného majetku, útlumu či ukončování ekonomické činnosti daňového subjektu.

Pokud se správce daně rozhodne 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 III.**

#### ***Odpovědnost a spolupráce při vydání zajišťovacího příkazu***

Dle 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“), 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 garanta 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 garanta. 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 IV.**

##### ***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](mailto:zajistovaci.prikazy7000@fs.mfcr.cz).

#### **Článek V.**

##### ***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 VI.**

##### ***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 DR. 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 jistoty 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 DR). 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 ust. § 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.<sup>30</sup>

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).

## **3. Nakládání se vzniklým přeplatkem po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu**

Účinnost zajišťovacího příkazu zaniká pravomocným<sup>31</sup> stanovením daně, která nebyla v době jeho vydání stanovena<sup>32</sup>, nebo uplynutím dne splatnosti daně, která nebyla v době jeho vydání splatná<sup>33</sup>. 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.<sup>34</sup>

<sup>30</sup> Viz rozsudek NSS č. j. 1 Afs 88/2017 - 39 ze dne 4. 5. 2017 (CEM).

<sup>31</sup> 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.

<sup>32</sup> Ust. § 168 odst. 4 DŘ.

<sup>33</sup> Ust. § 168 odst. 5 DŘ.

<sup>34</sup> Ust. § 168 odst. 1 DŘ.

**Článek VII.**  
***Zrušovací ustanovení***

Dnem účinnosti tohoto metodického pokynu se ruší účinnost Metodického pokynu k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu č. j. 87133/17/7700-30133-711377, ze dne 31. 10. 2017, jakož i jeho aktualizovaného znění č. j. 13847/19/7700-00130-711462, ze dne 22. 2. 2019.

**Článek VIII.**  
***Účinnost***

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

Ing. Tatjana Richterová  
generální ředitelka