

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 7, 117 22 Praha 1

Sekce 2 – Řízení správy daní

Vyřizuje:

Tel.:

Č. j.: 7342/11-2310

všem finančním ředitelstvím

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

I. Zajišťovací příkaz – podmínky pro vydání

Významnou funkci při placení daní představují nástroje, jimiž může být zajištěna úhrada daně. Specifické postavení mezi těmito nástroji (zajišťovacími prostředky) má pak zajišťovací příkaz, který je upraven v § 167 – 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

Má – li správce daně odůvodněnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná (viz § 158 DŘ), nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může úhradu této daně zajistit vydáním zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 DŘ). Správce daně má tedy v této souvislosti volnost uvážení v tom, zda institutu zajišťovacího příkazu využije, nebo nikoli.

Situace, z nichž mohou vyplynout odůvodněné obavy, že dosud nestanovená či dosud nesplatná daň bude v době vymahatelnosti nedobytná zcela či jen se značnými obtížemi, mohou podle okolností zahrnovat např. následující případy, resp. zejména jejich kombinace:

- Neobvyklé obchodní transakce za nápadně nevýhodných podmínek pro daňový subjekt; obchodní transakce bez náležitého protiplnění (nákup poradenských služeb, smlouvy o zprostředkování, nájemní smlouvy, prodej majetku s dlouhodobým odkladem splacení kupní ceny, úhrady od odběratelů či nabyvatelů zboží/ služeb/ majetku formou zápočtu pohledávek apod.)
- Platby vysokých záloh za zboží či služby bez jejich vyúčtování
- Negativní historie osob spojených s daňovým subjektem, který je obchodní společností (členové orgánů, společníci), svědčící o rizikovosti daňového subjektu: jednatel či společník byl účasten v obchodních společnostech, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs, nebo u nichž bylo zahájeno insolvenční řízení; negativní změna osob ve funkci statutárního orgánu (statutárním orgánem je osoba s bydlištěm či sídlem v cizině, bez vazeb na území ČR, nebo osoba nekontaktní či neznámého pobytu); z obchodního rejstříku byla vymazána osoba ve funkci statutárního orgánu a není známo, kdo tuto funkci vykonává

- Vstup právnické osoby do likvidace
- Právnická osoba v evidovaném sídle nevyvíjí činnost a není známo její skutečné sídlo; častá změna sídla
- Obecně špatná platební morálka daňového subjektu (existence neuhrazených, soudem či jiným orgánem exekurovaných splatných závazků)
- Odpočty daně z přidané hodnoty za několik zdaňovacích období převyšují daňovou povinnost (musí být podloženo šetřením proč - nadměrné odpočty mohou být také dočasně nebo trvale oprávněné)
- Přijatá zdanitelná plnění jsou hrazena vklady podnikatele, společníků nebo půjčkami spřízněných či neznámých osob
- Nepravidelné podávání daňového přiznání, resp. daňových tvrzení, špatná komunikace a součinnost se správcem daně
- Vyšší závazky než pohledávky (nemusí být vždy srovnatelné, např. dlouhodobý úvěr na investici bude vyšší než pohledávky)
- Náhlý pokles obrátu či příjmů dlužníka oproti předchozím zdaňovacím obdobím
- Obchodní marže je menší než nula
- Převod nemovitostí či převod hodnotných movitých věcí (úplatný či bezúplatný) za neobvyklých podmínek nevýhodných pro daňový subjekt
- Účelové odčerpávání finančních prostředků, např. časté půjčky spřízněným osobám
- Odprodej podstatné části majetku a prodej podniku nebo jeho části, pokud jsou podmínky těchto transakcí neobvyklé
- Neobvykle vysoký nárůst obrátu ve vztahu k daňové historii firmy (tzv. „ready – made“ společnosti)
- Využívání bankovních účtů třetích osob při podnikatelské činnosti
- Obchodování s rizikovými komoditami

a další případy podle odborného zvážení a na základě informací z vyhledávací činnosti.

K vydání zajišťovacího příkazu je vhodné přistoupit pouze v případě, že daňový subjekt má majetek, ke kterému lze zřídit zástavní právo, popř. který lze postihnout exekucí a současně lze předpokládat, že se tento majetek v budoucnu podaří zpeněžit, a že finanční efekt nebude ve vztahu k výši nedoplatku zcela zanedbatelný.

Zajišťovací příkaz je rozhodnutím správce daně, a musí tedy obsahovat všechny obecné náležitosti rozhodnutí uvedené v § 102 odst. 1 DŘ. Nadto musí být zajišťovací příkaz řádně odůvodněn ve smyslu § 102 odst. 2 DŘ. V odůvodnění musí správce daně popsat, jaká konkrétní obava, že daň v době vymahatelnosti bude nedobytná zcela či ji bude možné vybrat jen se značnými obtížemi, ho vedla v konkrétním případě k vydání zajišťovacího příkazu. Nebylo by dostačující, kdyby správce daně v odůvodnění pouze uvedl obecné konstatování, že má obavy ohledně budoucí dobytnosti daně nebo pokud by pouze citoval znění zákona. Nároky kladené na odůvodnění zajišťovacího příkazu souvisí mimo jiné se skutečností, že podle aktuální judikatury (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 13/2008 ze dne 24.11.2009; TaxTest – Přehled problematiky s judikáty) není již možné zajišťovací příkaz považovat za rozhodnutí předběžné povahy (ve smyslu § 70 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů) vyloučené ze soudního přezkumu, ale že naopak soudnímu přezkumu podléhá. Při přezkoumávání správnosti a zákonnosti zajišťovacího příkazu bude soud vycházet především z jeho odůvodnění.

Proti zajišťovacímu příkazu nelze uplatnit obnovu řízení (§ 168 odst. 2 DŘ).

Příjemce zajišťovacího příkazu je oprávněn podat proti němu **odvolání** do 30 dnů ode dne doručení zajišťovacího příkazu. Odvolání nemá odkladný účinek (§ 109 DŘ). Pokud není rozhodnutí o odvolání

vydáno (tj. není učiněn úkon k jeho doručení; § 101 odst. 2 DŘ) do 30 dnů ode dne, kdy bylo odvolání podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným. Ustanovení § 35 odst. 2 DŘ se pro zachování lhůty k podání odvolání nepoužije, tzn. pokud je odvolání v poslední den odvolací lhůty podáno u jiného než věcně a místně příslušného správce daně, přičemž věcně a místně příslušnému správci daně je odvolání doručeno, resp. postoupeno (§ 75 DŘ) až po uplynutí odvolací lhůty, jedná se o odvolání podané po lhůtě, o němž správce daně, který vydal zajišťovací příkaz, rozhodne dle § 113 odst. 1 písm. c) DŘ tak, že jej zamítne a zastaví odvolací řízení. Stejný postup se uplatní i tehdy, pokud je odvolání proti zajišťovacímu příkazu podáno dříve než v poslední den odvolací lhůty u jiného než věcně a místně příslušného správce daně a věcně a místně příslušnému správci daně je postoupeno, resp. doručeno – bez prodlení zaviněného postupujícím správcem daně (!) - až po uplynutí odvolací lhůty. Ustanovení § 75 DŘ o postoupení podání totiž již na rozdíl od § 22 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), neobsahuje pravidlo o zachování lhůty v případě podání učiněného sice včas, avšak u nepříslušného správce daně, a norma pro zachování lhůty zakotvená pro takový případ v § 35 odst. 2 DŘ je z použití u odvolání proti zajišťovacímu příkazu výslovně vyloučena. Neodůvodněné průtahy při postupování podání příslušnému správci daně, které způsobí zmeškání odvolací lhůty, však mohou být označeny za nesprávný úřední postup, jenž je stíhán odpovědností za škodu ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Důrazně proto doporučujeme, aby - nebránil-li tomu závažné objektivní důvody - byla tato odvolání postupována příslušnému správci daně nejpozději následující pracovní den poté, co byla přijata.

Ustanovení § 167 DŘ ve srovnání se zněním § 71 odst. 1 ZSDP do určité míry omezuje pravomoc správce daně, pokud jde o jednotlivé způsoby zajištění. Nadále je možné pouze složení jistoty na účet správce daně, nikoliv složení jistoty do depozitní úschovy, popř. jiné formy zajištění (§ 167 odst. 1 DŘ a § 71 odst. 1 a 3 ZSDP).¹

K úhradě nedoplatku na jistotě (zajištěné dani; § 153 odst. 1 DŘ) lze použít také přeplatek vzniklý na osobním daňovém účtu daňového subjektu (§ 154, § 163 odst. 3 písm. d) DŘ).

Podstatou zajišťovacího příkazu je příkaz správce daně daňovému subjektu, aby tento předem složil na účet správce daně v zajišťovacím příkazu určenou částku (jistotu). Jistota se skládá na osobní depozitní účet daňového subjektu, ze kterého bude ke dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu převedena na osobní daňový účet daňového subjektu (viz § 150 odst. 4, § 168 odst. 4 a 5 DŘ). Tento způsob zajištění nepokrývá příslušenství daně (§ 2 odst. 5, § 147, § 167 a § 168 DŘ).

Lhůta splatnosti částky uvedené v zajišťovacím příkazu je 3 pracovní dny (§ 167 odst. 3 DŘ). To je další odlišnost od předchozí právní úpravy provedené ZSDP, která lhůtu stanovila na „3 dny“, tedy dny kalendářní. V tomto ohledu je současná úprava pro daňové subjekty, vůči nimž je vydáván zajišťovací příkaz, příznivější. Hrozí-li však nebezpečí z prodlení, je možné lhůtu splatnosti nestanovovat vůbec a v zajišťovacím příkazu bude namísto lhůty k plnění uvedeno, že rozhodnutí je vykonatelné okamžikem oznámení daňovému subjektu (§ 167 odst. 3 DŘ). Oznámením rozhodnutí se pro účely DŘ rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí (§ 101 odst. 6 DŘ). Skutečnosti nasvědčující tomu, že hrozí nebezpečí z prodlení, nebude-li zajištění realizováno okamžitě, musí být před vydáním zajišťovacího příkazu správcem daně řádně zjištěny a zdokumentovány a důvody pro tento postup musí být rovněž sděleny v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Marným uplynutím stanovené lhůty splatnosti, anebo okamžikem oznámení daňovému subjektu, pokud lhůta splatnosti nebyla stanovena, se zajišťovací příkaz stává vykonatelným exekučním titulem (§ 103 odst. 2 a § 176 DŘ).

¹ KOBÍK, J. - KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010, s. 697.

Pominou-li před stanovením daně nebo přede dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, je správce daně povinen rozhodnout bezodkladně o **ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu**. Pokud správce daně před stanovením daně nebo přede dnem její splatnosti zjistí důvody, které hovoří pro **snížení původní výše zajištění**, rozhodne o změně částky uvedené v zajišťovacím příkazu. Správce daně však není oprávněn výši zajištění dodatečně zvyšovat. Tímto novým rozhodnutím zároveň, v rozsahu provedené změny, zaniká účinnost původního zajišťovacího příkazu. Vznikl – li v důsledku popsaných rozhodnutí *vratitelný* přeplatek (viz § 154 odst. 2 a 4 DŘ), správce daně ho vrátí daňovému subjektu bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku (§ 168 odst. 3 DŘ). Za opožděné vrácení vratitelného přeplatku správcem daně náleží daňovému subjektu úrok ve výši dle § 155 odst. 5 DŘ. Pokud by správce nekonal bezodkladně, jak mu ukládá zákon, mohl by daňový subjekt využít některý z prostředků k ochraně před nečinností správce daně, jež mu dává právní řád k dispozici (např. § 38 DŘ), a bylo by možné uvažovat o odpovědnosti správce daně (respektive státu) za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem².

Je-li k vymození částky stanovené zajišťovacím příkazem vedena daňová exekuce, správce daně ji v odpovídajícím rozsahu zastaví rozhodnutím dle § 181 odst. 2 písm. b) DŘ a s případným přebytkem naloží postupem dle § 185 odst. 2 DŘ.

Ustanovení § 167 odst. 1 DŘ rozlišuje mezi

1. dosud nesplatnou daní („daň, u které dosud neuplynul den splatnosti“) a
2. dosud nestanovenou daní („daň, která nebyla dosud stanovena“).

1. Zajištění dosud nesplatné daně

První popisovaný případ se týká situace, kdy daň již byla stanovena (platebním výměrem nebo dodatečným platebním výměrem či hromadným předpisným seznamem) ve smyslu § 147 DŘ, není však dosud splatná. Daň je dle § 135 odst. 3 DŘ splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení (= **původní den splatnosti**). Legislativní zkratka „řádné daňové tvrzení“ zahrnuje daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (§ 1 odst. 3 DŘ). Obecné lhůty, v nichž je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, jsou uvedeny § 136 a 137 DŘ, pokud zvláštní (hmotněprávní) zákon nestanoví jinak (§ 4 DŘ). Samostatně jsou stanoveny **náhradní lhůty splatnosti** pro případ, kdy dojde ke stanovení daně vyšší, než jak ji tvrdil daňový subjekt, k vyměření daně z moci úřední anebo k doměření daně (srov. § 139 odst. 3, § 141 odst. 8, § 143 odst. 5 DŘ). **Zvláštní případ náhradního dne splatnosti** daně je upraven v ustanovení § 168 odst. 4 DŘ a týká se splatnosti daně, která byla ještě *před stanovením* zajištěna zajišťovacím příkazem.

Modelový příklad: Daňovému subjektu je daň stanovena v rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam ve smyslu § 147 odst. 1 DŘ). Daňový subjekt podá proti rozhodnutí o stanovení daně řádný opravný prostředek (odvolání) a rozhodnutí prozatím nenabude právní moci, čímž bude současně odložen i den splatnosti daně, pokud je vázán na právní moc rozhodnutí o stanovení daně (§ 139 odst. 3, § 143 odst. 5 DŘ). Následně daňový subjekt začne činit takové kroky, které ve správci daně vzbudí důvodnou obavu, že úhrada stanovené daně je v budoucnu ohrožena (například začne převádět majetek, kterým dosud disponoval, na jiné subjekty a podobně). V této situaci je správce daně oprávněn vydat v souladu s § 167 odst. 1 DŘ zajišťovací příkaz k zajištění stanovené daně, u níž dosud neuplynul den splatnosti. Zajištěna nemusí být celá částka stanovené daně, ale i pouze její část, pokud má k tomu správce daně konkrétní důvody, které musí být samozřejmě uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu.

² KOBÍK, J. - KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010, s. 700

Uplynutím dne splatnosti stanovené daně zajištěné zajišťovacím příkazem **zaniká ze zákona účinnost zajišťovacího příkazu** a částka, která byla (dobrovolně) uhrazena na zajištění, se téhož dne převede ze zvláštního osobního depozitního účtu (§ 150 odst. 4 DŘ) na osobní daňový účet daňového subjektu na úhradu splatné daně (§ 168 odst. 5 DŘ). Pokud v důsledku tohoto postupu vznikne vratitelný přeplatek (viz § 154 odst. 2 a 4 DŘ), vrátí jej správce daně bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku (§168 odst. 5 DŘ).

Zajištění již stanovené daně, u níž dosud neuplynul den splatnosti, zajišťovacím příkazem nemá vliv na den splatnosti této daně, který nastává podle standardních pravidel stejně jako u daně nezajištěné.

V případě, kdy je zajišťována daň již stanovená, avšak dosud nesplatná, obvykle částka splatné daně nepřevyší částku stanovené jistoty, jelikož v době vydání zajišťovacího příkazu je správci daně již výše stanovené daně známa a při určení výše jistoty z ní musí vycházet. Pokud však je jistota stanovena a zajišťovací příkaz vydán ještě před ukončením řízení o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, může ke vzniku takového rozdílu dojít v důsledku změny stanovené daně rozhodnutím o odvolání.

2. Zajištění dosud nestanovené daně

Ve druhém případě zajišťovaná daň v době vydání zajišťovacího příkazu zatím ještě ani nebyla rozhodnutím správce daně stanovena. Například půjde o situaci, kdy daňový subjekt podal daňové přiznání, avšak poté u něj proběhl postup k odstranění pochybností, popř. následně daňová kontrola (§§ 89, 90 DŘ), jejichž výsledkem bude stanovení daně vyšší, než jak byla tvrzena daňovým subjektem (§ 139 odst. 3 DŘ). Vzniknou-li správci daně již v průběhu nalézacího řízení (§ 134 DŘ) pochybnosti o tom, že daň, kterou dosud ještě ani nestanovil, by v budoucnu (tj. v době splatnosti, resp. vymahatelnosti) mohla být nedobytná, nebo by její vybrání mohlo být spojeno se značnými obtížemi, může v souladu s § 167 odst. 1 DŘ rozhodnout o vydání zajišťovacího příkazu na částku dosud nestanovené daně, která bude výsledkem teprve probíhajícího nalézacího řízení.

U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek (k pomůckám viz § 98 odst. 3 DŘ). Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně (§ 167 odst. 4 DŘ).

Pokud dojde ke stanovení daně, která nebyla v době, kdy byl vydán zajišťovací příkaz, dosud stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení (§ 168 odst. 4 DŘ). Tato splatnost je vždy splatností náhradní. V rozhodnutí o stanovení daně, jímž je stanovována daň, která byla již zajištěna zajišťovacím příkazem, musí být uvedena splatnost daně v souladu s § 168 odst. 4 DŘ, nikoliv obvyklá náhradní splatnost dle § 139 odst. 3 DŘ anebo § 143 odst. 5 DŘ, popř. původní splatnost dle § 135 odst. 3 DŘ nebo § 141 odst. 8 DŘ.

Dnem stanovení daně je nutno rozumět den, kdy bylo příslušné rozhodnutí o stanovení daně oznámeno (§ 101 odst. 6 DŘ) jeho příjemci, a tím se stalo vůči němu účinným (§ 101 odst. 5 DŘ). Pokud se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem a správce daně není současně povinen oznamovat výsledek vyměření platebním výměrem, pak je dnem jejího stanovení poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování (§ 140 DŘ). Pokud se doměřovaná daň neodchyluje od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem a správce daně není současně povinen oznamovat výsledek doměření dodatečným platebním výměrem, pak je dnem jejího stanovení

poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování (§ 144 DŘ).

Uplynutím dne stanovení daně, jenž je současně dnem její splatnosti, **zanikne ze zákona účinnost zajišťovacího příkazu** a částka, která byla (dobrovolně) uhrazena na zajištění, se téhož dne převede ze zvláštního osobního depozitního účtu (§ 150 odst. 4 DŘ) na osobní daňový účet daňového subjektu na úhradu splatné daně (§ 168 odst. 4 DŘ). Pokud v důsledku tohoto postupu vznikne *vratitelný* přeplatek (viz § 154 odst. 2 a 4 DŘ), vrátí jej správce daně bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.

Vykonatelnost rozhodnutí o stanovení daně, která byla před svým stanovením zajištěna zajišťovacím příkazem, nastává dnem následujícím po dni stanovení a splatnosti daně (na základě § 168 odst. 4, § 103 odst. 2, § 153 odst. 1 DŘ). Odvolání proti zajišťovacímu příkazu nemá odkladný účinek (§ 109 DŘ). K zániku účinnosti zajišťovacího příkazu dochází ve 24:00 hod. dne, kdy došlo ke stanovení a splatnosti zajištěné daně, přičemž ve stejném okamžiku (v 00:00 hod.) nastupuje - současně s uplynutím dne splatnosti stanovené daně - vykonatelnost rozhodnutí o stanovení daně. Aby bylo možné v případě potřeby rozhodnout o změně exekučního titulu a o pokračování v daňové exekuci zahájené původně k vymození povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem (§ 169 DŘ), musí na sebe zánik účinnosti zajišťovacího příkazu (původní exekuční titul) a nástup vykonatelnosti rozhodnutí o stanovení daně (nový exekuční titul) časově bezprostředně navazovat.

Budou-li na zajišťovací příkaz zařazeny dvě různé (budoucí) daňové pohledávky, nelze vyloučit, že u každé z nich nastane den stanovení daně, popř. splatnosti daně, a tím i den zániku účinnosti zajišťovacího příkazu (§ 168 odst. 4 a 5 DŘ), v jinou dobu (např. v důsledku komplikací při oznamování jednoho z platebních výměrů anebo v důsledku různé délky odvolacího řízení ohledně jednotlivých pohledávek – resp. platebních výměrů, a tím i různého nástupu jejich splatnosti vázané na právní moc platebního výměru). Jelikož by taková situace mohla přivodit neřešitelné komplikace v již probíhajícím exekučním řízení k vymození jistoty a při jeho převodu na exekuci uhrazovací, důrazně doporučujeme vydávat samostatný zajišťovací příkaz pro každou jednotlivou zajišťovanou pohledávku a nesdružovat více pohledávek v jednom zajišťovacím příkazu. Rovněž zajišťovací exekuce by měla být nařizována pokud možno pro každou pohledávku jistoty (resp. pro každý zajišťovací příkaz) samostatným exekučním příkazem. Výjimečně je možné zařadit na zajišťovací příkaz více pohledávek na stejné dani (druhu příjmů), pokud správce daně důvodně předpokládá, že ke stanovení, resp. splatnosti všech těchto pohledávek dojde ve stejný den.

Pokud má být zajišťovací příkaz využit pouze jako podklad k vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva (§ 168 odst. 6 DŘ), anebo pokud správce daně důvodně předpokládá, že k přechodu na uhrazovací exekuci již nedojde, může být jedním zajišťovacím příkazem zajištěno více (budoucích) daňových pohledávek, a to i na různých daních.

3. Zajišťovací příkaz v rámci mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek³

Na odůvodněnou žádost dožadujícího orgánu přijme dožádaný orgán předběžná opatření potřebná k zajištění úhrady pohledávky, pokud to umožňují právní předpisy platné v členském státě, ve kterém má dožádaný orgán sídlo. Pro tento postup se přiměřeně použijí čl. 6, čl. 7 odst. 1, 3 a 4 a články 8, 11, 12 a 14 (čl. 13 směrnice Rady 2008/55/ES o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření, § 8 zákona č. 191/2004 Sb.). K žádosti o vymáhání pohledávky nebo o předběžná opatření se přikládá originál nebo ověřená kopie dokladu o vymahatelnosti (čl. 12 odst. 2 nařízení Komise č. 1179/2008, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením směrnice Rady 2008/55/ES).

Z citovaných ustanovení je zjevné, že žádost zahraničního správce daně o předběžné opatření k zajištění úhrady pohledávky se může týkat pouze vymahatelné pohledávky, kterou lze doložit dokladem o vymahatelnosti. Zajišťovací příkaz ve smyslu § 167 DŘ lze však vydat pouze k zajištění pohledávky dosud nevymahatelné (tj. dosud nestanovené či alespoň nesplatné). Na základě příchozí žádosti o mezinárodní pomoc, která se týká přijetí předběžného opatření k zajištění úhrady pohledávky, nemůže tedy správce daně vydat zajišťovací příkaz dle § 167 a násl. DŘ. Tento stav vyplývá z právní úpravy, jejíž účinnost končí dnem 31.12.2011.

Dnem 1.1.2012 nabývá účinnosti nová směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16.3.2010, která ruší předchozí směrnici Rady 2008/55/ES, a obsahuje novou právní úpravu vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření. Z této směrnice budou vycházet i prováděcí, resp. vnitrostátní právní předpisy. V této souvislosti doporučujeme sledovat aktuální metodiku Generálního finančního ředitelství týkající se mezinárodní spolupráce při vymáhání.

Pohledávka z titulu nesplnění povinnosti uložené zajišťovacím příkazem vydaným tuzemským správcem daně podle DŘ může být předmětem žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání zasílané do zahraničí a vykonatelný zajišťovací příkaz může být zaslán jako exekuční titul v příloze této žádosti.

II. Zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem

Správce daně má možnost rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky uvedené v jím vydaném zajišťovacím příkazu, pokud daňový subjekt nesloží jistotu na svůj osobní depozitní účet ve lhůtě uvedené v zajišťovacím příkazu (§ 168 odst. 6 DŘ).

Rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva musí kromě obecných náležitostí rozhodnutí podle § 102 odst. 1 DŘ obsahovat i výši zajišťované částky a označení předmětu zástavy (§ 170 odst. 2 DŘ).

Podle ustanovení § 170 odst. 4 DŘ vzniká zástavní právo doručením rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva daňovému subjektu nebo jiné osobě, která poskytla zástavu (§ 170 odst. 3 DŘ). Zástavní právo k nemovitosti evidované v katastru nemovitostí, jakož i k dalšímu majetku, o kterém jsou

³ Směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26.5.2008 (účinná do 31.12.2011), Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16.3.2010 (účinná od 1.1.2012), zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek

vedeny veřejné registry,⁴ vzniká doručením rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu, popřípadě tomu, kdo vede veřejný registr.

Zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu podle § 168 odst. 4 a 5 DŘ takto zřízené zástavní právo nezaniká, ale trvá i nadále, a to v rozsahu, který odpovídá výši *zajištěné* daně, která byla již stanovena, nebo která se již stala splatnou. **Zajištění zástavním právem se v tomto případě nevztahuje na příslušenství zajišťované (tj. dosud nestanovené nebo dosud nesplatné) daně**, jelikož toto není pokryto ani zajištěním na základě zajišťovacího příkazu.

Při vydávání rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem musí správce daně dbát na to, aby v rozhodnutí nebyla uvedena informace o tom, že je zajišťováno i příslušenství pohledávky (a v případě potřeby text tiskopisu rozhodnutí odpovídajícím způsobem upravit).

Bude-li stanovena daň, případně splatná daň, vyšší než částka jistoty, která byla zajištěna zástavním právem, bude nutno tento nezajištěný rozdíl (nezajištěnou daň) v případě potřeby zajistit samostatným rozhodnutím o zřízení zástavního práva.

Pokud bude další zástavní právo zřízeno nikoliv k zajištění pouze nezajištěné části daně, ale k zajištění celého aktuálně evidovaného nedoplatku na dani (tzn. zástavním právem již zajištěná část daně bude zajištěna znovu), což není právně vyloučeno, pak je možno považovat i příslušenství tohoto nedoplatku za zajištěné tímto dalším zástavním právem (§ 170 odst. 1 DŘ a § 155 odst.1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). O zřízení zástavního práva bude vydáno obvyklé rozhodnutí. Takové zástavní právo však doporučujeme zřizovat pouze k jinému předmětu zástavy, než kterým je zajištěna pohledávka vyplývající původně ze zajišťovacího příkazu, vzhledem k tomu, že zajištěná část daně je zajišťována duplicitně.

Pokud bude další zástavní právo zřízeno pouze k zajištění dosud nezajištěné části daně, přičemž celková aktuální částka nedoplatku na dani bude vyšší než nezajištěná část daně, pak příslušenství celé daně (tzn. souhrnu nezajištěné a zajištěné části) lze tímto zástavním právem zajistit jen jako samostatnou vyčíslenou pohledávku. Dílčí příslušenství, které v budoucnu vznikne pouze k nezajištěné části daně, která je zajišťována samostatným rozhodnutím o zřízení zástavního práva, není možné pokládat za zajištěné zástavním právem (na základě ust. § 155 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů), pokud v době zpracování rozhodnutí o zřízení zástavního práva není dosud uhrazena celá zajištěná část daně. Není totiž technicky možné spočítat a následně pro účely realizace zástavního práva (tj. zpeněžení zástavy) vyčíslit dílčí příslušenství (úrok z prodlení) vztahující se k pohledávce, která představuje pouze část z dosud neuhrazeného nedoplatku. Správce daně musí při vydávání rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění pouze části z celkového existujícího nedoplatku dbát na to, aby v rozhodnutí nebyla uvedena informace o tom, že je zajišťováno i příslušenství pohledávky (a v případě potřeby text tiskopisu rozhodnutí odpovídajícím způsobem upravit).

III. Daňová exekuce k vymožení částky stanovené zajišťovacím příkazem a změna exekučního titulu po stanovení daně

Pokud správce daně vydá podle ustanovení § 167 odst. 1 a 2 DŘ zajišťovací příkaz a daňový subjekt v zajišťovacím příkazu uvedenou částku jistoty neuhradí řádně a včas, stává se zajišťovací příkaz za podmínek § 167 odst. 3 a § 103 odst. 2 DŘ vykonatelným exekučním titulem podle § 176 odst. 1 písm. c) DŘ a neuhrazená jistota může být vymáhána zvoleným způsobem vymáhání dle § 175 odst. 1 DŘ,

⁴ K tzv. veřejným registrům viz pedagogickou pomůcku „Příjemci rozhodnutí dle DŘ z oblasti zajištění a vymáhání“, která je zveřejněna na Intranetu ČDS

resp. daňovou exekucí podle § 178 odst. 1 a 5 DŘ. V tomto případě hovoříme o takzvané zajišťovací exekuci.

Při exekuci, jejímž exekučním titulem je zajišťovací příkaz, se jako **exekuční náklady** hradí pouze hotové výdaje správce daně (§ 182 odst. 3 DŘ). Správce daně vždy vydá samostatné rozhodnutí o stanovení hotových výdajů, které doručí daňovému subjektu (§ 182 odst. 5 DŘ). Uplyne-li marně patnáctidenní lhůta k plnění (§ 182 odst. 5 DŘ), stává se rozhodnutí o stanovení hotových výdajů vykonatelným a samostatným exekučním titulem ve smyslu § 176 odst. 1 písm. b) DŘ a hotové výdaje ze zajišťovací exekuce mohou být správcem daně vymáhány. Za účelem budoucí úhrady hotových výdajů může správce daně z výtěžku zajišťovací exekuce zadržet částku v očekávané výši hotových výdajů, kterou zúčtuje při stanovení jejich skutečné výše (§ 184 odst. 1 DŘ).

Ustanovení § 169 DŘ reaguje na situaci, kdy správce daně zahájí za účelem vymožení částky stanovené zajišťovacím příkazem (jistoty) tzv. zajišťovací exekuci, a v době, kdy dojde k zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodů stanovených v § 168 odst. 4 a 5 DŘ, ještě není tato jistota, resp. zajištěná daň, zcela vymožena. Komplikovaná situace nastane zejména tehdy, byla-li zajišťována dosud nestanovená daň, která byla nakonec stanovena v částce převyšující částku zajištění (jistoty). V případě, kdy je zajišťována daň již stanovená, avšak dosud nesplatná, částka splatné daně obvykle nepřevyší částku stanovené jistoty, jelikož v době vydávání zajišťovacího příkazu je správcem daně již výše stanovené daně známa a při určení výše jistoty z ní musí vycházet. Pokud však je jistota stanovena a zajišťovací příkaz vydán ještě před ukončením řízení o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, může ke vzniku takového rozdílu dojít, a to v důsledku změny stanovené daně rozhodnutím o odvolání.

Daňový řád zakládá kontinuitu mezi exekucí vedenou k vymožení částky stanovené zajišťovacím příkazem a exekucí vedenou k vymožení stanovené a splatné zajištěné daně. Daňový řád proto určuje, že účinky provedených exekučních úkonů (tzn. účinky úkonů tzv. zajišťovací exekuce) zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem. V této fázi dochází k přechodu zajišťovací exekuce do exekuce uhrazovací.

Obdobný postup, který je dále podrobně popsán pro případ změny exekučního titulu v důsledku stanovení daně, která byla před svým stanovením zajištěna zajišťovacím příkazem, se uplatní i pro případ změny exekučního titulu v důsledku splatnosti daně, která byla zajištěna již jako stanovená, avšak dosud nesplatná. Zde však předpokládáme menší četnost komplikací způsobených rozdílnou výši splatné daně a jistoty.

1. Vymožení jistoty přede dnem stanovení daně

a) stanovená daň je nižší než jistota nebo se rovná jistotě (Příloha I.)

V příkladu zachyceném v Příloze I. měl správce daně odůvodněnou obavu, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně se proto rozhodl vydat zajišťovací příkaz dle ustanovení § 167 odst. 1 a 2 DŘ.

Jelikož daňový subjekt částku jistoty neuhradil řádně a včas, přistoupil správce daně k nařízení daňové exekuce (EP1) za účelem jejího vymožení (§ 178 odst. 1 DŘ). Exekučním titulem byl v uvedeném případě vykonatelný zajišťovací příkaz (§ 176 odst. 1 písm. c) DŘ).

Exekucním příkazem (EP1) byla úspěšně vymožená celá částka jistoty. Tato částka byla zaevidována na osobním depozitním účtu daňového subjektu určeném pro vymožené platby (§ 150 odst. 5 DŘ).

Ve smyslu § 182 odst. 3 DŘ, se při exekuci, jejímž exekucním titulem je zajišťovací příkaz, hradí z exekucních nákladů pouze hotové výdaje. Výši hotových výdajů zajišťovací exekuce stanovil správce daně samostatným rozhodnutím (§ 182 odst. 5 DŘ). Daňový subjekt je po stanovení výše hotových výdajů povinen uhradit hotové výdaje stanovené v rozhodnutí do 15 dnů ode dne, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V případě, že tak daňový subjekt neučiní, stává se rozhodnutí vykonatelným (§ 103 odst. 2 DŘ), a je tedy samostatným exekucním titulem ve smyslu § 176 odst. 1 písm. b) DŘ. Za účelem budoucí úhrady hotových výdajů může správce daně z výtěžku zajišťovací exekuce zadržet částku v očekávané výši hotových výdajů, kterou zúčtuje při stanovení jejich skutečné výše (§ 184 odst. 1 DŘ).

Platebním výměrem (nebo dodatečným platebním výměrem) byla daňovému subjektu stanovena daň v částce nižší, než kolik činila vymožená jistota. Dle ustanovení § 168 odst. 4 DŘ je takto stanovená daň splatná ke dni jejího stanovení. Jedná se o náhradní lhůtu, resp. den splatnosti. Uplynutím tohoto dne **zaniká účinnost zajišťovacího příkazu** a k tomuto dni dochází k převodu částky vymožené na zajištění na osobní daňový účet daňového subjektu k úhradě zajištěné daně (§ 150 odst. 5 ve spojení s § 168 odst. 4 DŘ). Na osobním daňovém účtu jsou nejprve uhrazeny dosud neuhrazené splatné hotové výdaje zajišťovací exekuce (§ 184 odst. 3 DŘ).

V tomto případě má tedy zajištění daně zajišťovacím příkazem před jejím stanovením vliv na standardní splatnost daně oproti dani nezajištěné (srov. § 139 odst. 3 a § 143 odst. 5 DŘ).

Vznikne-li po převedení zajištěné částky na úhradu stanovené daně *vratitelný* přeplatek (viz § 154 odst. 2 a 4 DŘ), správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku (§ 168 odst. 4 DŘ). Vratitelný přeplatek zde však nevzniká přímo ze zákona a uplatňuje se postup dle § 154 odst. 2 a 4 DŘ.

K vymožení neuhrazených splatných hotových výdajů zajišťovací exekuce a k vymožení eventuálního úroku z prodlení příslušejícího ke stanovené dani (pokud vznikl – viz. § 252 odst. 2 DŘ), vydá správce daně druhý, samostatný exekucní příkaz (EP2). Případný úrok z prodlení musí být na exekucní příkaz zařazen jako standardní vymáhaná pohledávka, jelikož postupem dle § 178 odst. 3 DŘ lze vymáhat pouze úrok z prodlení, který vznikne po nařízení exekuce, a to pouze k těm vymáhaným nedoplatkům, pro které je exekuce nařizována. V tomto případě by však šlo o úrok, který vznikl v období od 5. pracovního dne po (původním) dni splatnosti daně až do uhrazení daně ze zajištění, tj. před vydáním druhého exekucního příkazu (EP2). Před zařazením na exekucní příkaz musí být úrok předepsán (§ 252 odst. 3 DŘ); exekucním titulem pro tuto pohledávku bude vykonatelný výkaz nedoplatků sestavený před nařízením exekuce druhým exekucním příkazem (§ 176 DŘ).

b) stanovená daň je vyšší než jistota (Příloha II.)

V příkladu zachyceném v Příloze II. měl správce daně odůvodněnou obavu, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně se proto rozhodl vydat zajišťovací příkaz dle ustanovení § 167 odst. 1 a 2 DŘ.

Jelikož daňový subjekt stanovenou částku jistoty neuhradil řádně a včas, přistoupil správce daně k nařízení daňové exekuce (EP1) za účelem jejího vymožení (§ 178 odst. 1 DŘ). Exekucním titulem byl v uvedeném případě vykonatelný zajišťovací příkaz (§ 176 odst. 1 písm. c) DŘ).

Exekučním příkazem (EP1) byla úspěšně vymožená celá částka jistoty. Tato částka byla zaevidována na osobním depozitním účtu daňového subjektu určeném pro vymožené platby (§ 150 odst. 5 DŘ).

Ve smyslu § 182 odst. 3 DŘ se při exekuci, jejímž exekučním titulem je zajišťovací příkaz, hradí z exekučních nákladů pouze hotové výdaje. Výši hotových výdajů zajišťovací exekuce stanovil správce daně samostatným rozhodnutím (§ 182 odst. 5 DŘ). Daňový subjekt je po stanovení výše hotových výdajů povinen uhradit hotové výdaje stanovené v rozhodnutí do 15 dnů ode dne, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V případě, že tak daňový subjekt neučiní, stává se rozhodnutí vykonatelným (§ 103 odst. 2 DŘ), a je tedy exekučním titulem ve smyslu § 176 odst. 1 písm. b) DŘ. Za účelem budoucí úhrady hotových výdajů může správce daně z výtěžku zajišťovací exekuce (EP1) zadržet částku v očekávané výši hotových výdajů, kterou zúčtuje při stanovení jejich skutečné výše (§ 184 odst. 1 DŘ).

Platebním výměrem (dodatečným platebním výměrem) byla daňovému subjektu stanovena daň v částce vyšší, než kolik činila stanovená a následně zcela vymožená jistota. Dle ustanovení § 168 odst. 4 DŘ je takto stanovena daň splatná ke dni jejího stanovení. Jedná se o náhradní lhůtu, resp. den splatnosti. Uplynutím tohoto dne také **zaniká účinnost zajišťovacího příkazu** a k tomuto dni dochází k převodu částky vymožené na zajištění na osobní daňový účet daňového subjektu k úhradě zajištěné daně (§ 150 odst. 5 ve spojení s § 168 odst. 4 DŘ). Na osobním daňovém účtu jsou nejprve uhrazeny dosud neuhrazené splatné hotové výdaje zajišťovací exekuce (§ 184 odst. 3 DŘ).

V tomto případě má tedy zajištění daně zajišťovacím příkazem vliv na standardní splatnost daně oproti dani nezajištěné (srov. § 139 odst. 3 a § 143 odst. 5 DŘ).

Jelikož byla stanovena a následně zcela vymožená částka jistoty nižší než následně stanovená daň, vzniká daňovému subjektu nedoplatek ve výši rozdílu, který nebyl pokryt zajištěním (tzn. nezajištěný nedoplatek na dani). Pro tento nedoplatek není možné pokračovat v původní zajišťovací exekuci postupem dle § 169 DŘ.

Jestliže daňový subjekt neuhradí splatnou daň nejpozději v den její splatnosti, dostává se do prodlení (viz § 252 odst. 1 a 2 DŘ). Dle ustanovení § 252 odst. 2 DŘ je daňový subjekt v případě prodlení s úhradou splatné daně povinen hradit **úrok z prodlení** z částky stanovené daně počínaje pátým pracovním dnem, který následuje po dni splatnosti stanovené daně, až do dne platby včetně. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti.

K vymožení

- exekučních nákladů za nařízení daňové exekuce (EP2),
- neuhrazených splatných hotových výdajů zajišťovací exekuce,
- případného úroku z prodlení za období prodlení počínaje 5. pracovním dnem po původním dni splatnosti stanovené daně do dne přecházejícího nařízení exekuce (resp. do dne sestavení exekučního příkazu EP2); exekučním titulem bude výkaz nedoplateků sestavený před vydáním druhého exekučního příkazu (EP2),
- nezajištěného nedoplatku na dani (tzn. rozdílu mezi stanovenou daní a částkou jistoty, která byla v tomto případě zcela vymožena ještě před stanovením daně),
- úroku z prodlení, který k vymáhanému nezajištěnému nedoplatku na dani vznikne po nařízení daňové exekuce (§ 178 odst. 3 DŘ),

vydá správce daně druhý exekuční příkaz (EP2).

2. Jistota není zcela vymožená přede dnem stanovení daně

a) stanovená daň je nižší než jistota nebo se rovná jistotě (Příloha III.)

V případě uvedeném v Příloze III. měl správce daně odůvodněnou obavu, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně se proto rozhodl vydat zajišťovací příkaz dle ustanovení § 167 odst. 1 a 2 DŘ.

Jelikož daňový subjekt částku jistoty neuhradil řádně a včas, přistoupil správce daně k nařízení daňové exekuce (EP1) za účelem jejího vymožení (§ 178 odst. 1 DŘ). Exekucním titulem byl v uvedeném případě vykonatelný zajišťovací příkaz (§ 176 odst. 1 písm. c) DŘ).

Exekucním příkazem (EP1) nebyla vymožena celá stanovená jistota. Vymožená částka byla zaevidována na osobním depozitním účtu daňového subjektu určeném pro vymožené platby (§ 150 odst. 5 DŘ).

Platebním výměrem (nebo dodatečným platebním výměrem) byla daňovému subjektu stanovena daň v částce rovnající se stanovené jistotě (současně však vyšší, než kolik činila částka dosud na úhradu jistoty vymožená). Dle ustanovení § 168 odst. 4 DŘ je takto stanovená daň splatná ke dni jejího stanovení. Jedná se o náhradní lhůtu, resp. den splatnosti. Uplynutím tohoto dne také **zaniká účinnost zajišťovacího příkazu** a k tomuto dni dochází k převodu částky vymožené na zajištění na osobní daňový účet daňového subjektu k úhradě zajištěné daně (§ 150 odst. 5 ve spojení s § 168 odst. 4 DŘ). Na osobním daňovém účtu jsou nejprve uhrazeny dosud neuhrazené a splatné hotové výdaje zajišťovací exekuce (§ 184 odst. 3 DŘ).

V tomto případě má tedy zajištění daně zajišťovacím příkazem vliv na standardní splatnost daně oproti dani nezajištěné (srov. § 139 odst. 3 a § 143 odst. 5 DŘ). Dnem stanovení daně je nutno rozumět den, kdy bylo příslušné rozhodnutí o stanovení daně oznámeno (§ 101 odst. 6 DŘ) jeho příjemci, a tím se stalo vůči němu účinným (§ 101 odst. 5 DŘ). Vykonatelnost rozhodnutí o stanovení daně nastává dnem následujícím po dni stanovení daně, tzn. po dni oznámení rozhodnutí (odvolání nemá odkladný účinek, splatnost nastává ke dni stanovení daně, vykonatelnost nastupuje po uplynutí dne či lhůty splatnosti; viz § 103 odst. 2 a § 153 odst. 1 DŘ).

Část zajištěné daně rovnající se rozdílu mezi vymoženou částí jistoty a stanovenou daní (která se v tomto rovnala stanovené jistotě) zůstala nevymožena a správce daně ji bude dále vymáhat postupem dle ustanovení § 169 DŘ (viz dále).

Ve smyslu § 182 odst. 3 DŘ, se při exekuci, jejímž exekucním titulem je zajišťovací příkaz, hradí z exekucních nákladů pouze hotové výdaje. Výši hotových výdajů zajišťovací exekuce stanovil správce daně samostatným rozhodnutím (§ 182 odst. 5 DŘ). Daňový subjekt je po stanovení výše hotových výdajů povinen uhradit hotové výdaje stanovené v rozhodnutí do 15 dnů ode dne, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V případě, že tak daňový subjekt neučiní, stává se rozhodnutí vykonatelným (§ 103 odst. 2 DŘ) a je tedy exekucním titulem ve smyslu § 176 odst. 1 písm. b) DŘ. Za účelem budoucí úhrady hotových výdajů může správce daně z výtěžku zajišťovací exekuce (EP1) zadržet částku v očekávané výši hotových výdajů, kterou zúčtuje při stanovení jejich skutečné výše (§ 184 odst. 1 DŘ).

Po převedení částky vymožené v rámci tzv. zajišťovací exekuce na osobní daňový účet daňového subjektu k úhradě zajištěné daně (§ 168 odst. 4 a 5 a § 150 odst. 5 DŘ) a zjištění existence nedoplatku na zajištěné dani, resp. na zajištěné části daně, postupuje správce daně dále podle ust. § 169 DŘ.

Podle **ustanovení § 169 DŘ** platí, že nebyla-li při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu částka jistoty (v plné výši) uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z toho důvodu, že se zajištěná daň stala splatnou (§ 168 odst. 4 nebo 5 DŘ), rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno (novelizovaný EP1). V této fázi se zajišťovací exekuce mění na exekuci uhrazovací. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.

Ustanovení § 169 DŘ umožňuje převod zajišťovací exekuce na exekuci uhrazovací pouze v rozsahu zajištěné daně, tzn. ve výši rozdílu mezi dosud vypočtenou, resp. uhrazenou, částkou jistoty a částkou daně stanovené v rozhodnutí o stanovení daně až do výše, která byla zajištěna jistotou. V rozhodnutí o změně exekučního titulu vydávaném dle § 169 DŘ nelze tedy předepsat exekuční náklady za nařízení exekuce k vypočtení nedoplatku na dani, ani nařídit exekuci pro úrok z prodlení, který k nedoplatku přiroste v průběhu pokračující exekuce (§ 178 odst. 3 DŘ). Tímto rozhodnutím se pouze pokračuje v již zahájeném řízení za účelem vypočtení úhrady na zajištěnou daň, nelze jím však zahajovat řízení (exekuci) pro daňové pohledávky, které nebyly pokryty zajištěním (tzn. pro příslušenství zajištěné daně a pro část daně přesahující výši stanovené jistoty).

Právní mocí **rozhodnutí o změně exekučního titulu** podle § 169 DŘ⁵ vzniká současně s přechodem z exekuce zajišťovací na exekuci uhrazovací povinnost k úhradě exekučních nákladů za nařízení exekuce pro nedoplatek na zajištěné dani ve výši ke dni účinnosti změny exekučního titulu uvedenému v rozhodnutí vydávaném podle § 169 DŘ, tj. ke dni vykonatelnosti rozhodnutí o stanovení daně (viz § 182 odst. 1 až 3 a § 183 odst. 1 DŘ). Kromě toho bude v rozhodnutí dle § 169 DŘ pro informaci rovněž uvedena aktuální výše nedoplatku, který zbývá k vymáhání dle stavu ke dni zpracování rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že mezi zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu a vydáním rozhodnutí o změně exekučního titulu podle § 169 DŘ bude nutně docházet k časové prodlevě (musí být nejprve proveden převod částek vybraných či vypočtených na zajištění z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet a jejich použití k úhradě zajištěné daně), během níž může dojít k částečné úhradě nedoplatku na zajištěné dani (např. v důsledku poukázání srážky ze mzdy či příkázané splatné pohledávky poddlužníkem, použití přeplatku apod.), je třeba v rozhodnutí uvést jak částku nedoplatku na dani existující ke dni účinnosti změny exekučního titulu (§ 168 odst. 4 a 5 DŘ), tak aktuální částku, která zbývá k vypočtení ke dni zpracování rozhodnutí o změně exekučního titulu.

Z povahy některých způsobů daňové exekuce (např. exekuce srážkami ze mzdy či jiných příjmů anebo příkázáním pohledávky) vyplývá, že správce daně může obdržet platbu od poddlužníka i v době, kdy již zanikla účinnost původního exekučního titulu (zajišťovacího příkazu), avšak ještě nebylo vydáno rozhodnutí o změně exekučního titulu dle § 169 DŘ. Rozhodnutím o změně exekučního titulu musí být proto zpětně pokryto období mezi zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu a vydáním rozhodnutí o změně exekučního titulu. O změně exekučního titulu bude tedy rozhodováno se zpětnou účinností ke dni následujícímu po dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu (tj. po dni splatnosti zajištěné daně), kdy nastává vykonatelnost nového exekučního titulu. Jinak by bylo nutno platby poukázané poddlužníkem v době mezi zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu a vydáním rozhodnutí o změně exekučního titulu považovat za plnění bez právního důvodu a správce daně by byl povinen je vrátit.

Ustanovení § 169 DŘ však neumožňuje **exekuční náklady za nařízení exekuce** příslušející k tomuto zajištěnému nedoplatku v rozhodnutí o změně exekučního titulu předepsat a zahájit jejich vymáhání současně s uvedeným nedoplatkem. Nebude-li tento nedoplatek zařazen na žádný nově vydávaný exekuční příkaz (souběžné vymáhání nedoplatku další, standardní daňovou exekucí, zatímco je

⁵ Viz Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu (Sněmovní tisk č. 685; www.psp.cz) , str. 121

pokračováno v původní zajišťovací exekuci, není právně vyloučeno), a bude-li pouze pokračováno v již zahájené exekuci, nelze příslušné exekuční náklady stanovit exekučním příkazem, ale jediné samostatným rozhodnutím (§182 odst. 4 DŘ). Toto samostatné rozhodnutí by mělo být vydáváno až po právní moci rozhodnutí o pokračování v daňové exekuci dle § 169 DŘ,⁵ exekuční náklady by měly být stanoveny z částky zajištěného nedoplatku, pro kterou je pokračováno ve vymáhání rozhodnutím podle § 169 DŘ, tzn. z částky nedoplatku evidované ke dni následujícímu po dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, kdy nastává vykonatelnost nového exekučního titulu, protože k tomuto dni dochází k přechodu exekuce zajišťovací na exekuci uhrazovací (viz § 182 odst. 1 až 3 a §183 odst. 1 DŘ). Pokud daňový subjekt neuhradí exekuční náklady stanovené samostatným rozhodnutím ve lhůtě určené v tomto rozhodnutí, stává se rozhodnutí vykonatelným (§ 103 odst. 2 DŘ), a je tedy samostatným exekučním titulem ve smyslu § 176 odst. 1 písm. b) DŘ.

V případě, že daňový subjekt neuhradí splatnou daň nejpozději v den její splatnosti, dostává se do prodlení (viz § 252 odst. 1 a 2 DŘ). Dle ustanovení § 252 odst. 2 DŘ je daňový subjekt v případě prodlení s úhradou splatné daně povinen hradit **úrok z prodlení** z částky stanovené daně počínaje pátým pracovním dnem, který následuje po dni splatnosti stanovené daně, až do dne platby včetně. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti.

K vymožení

- exekučních nákladů za nařízení daňové exekuce (EP2),
- neuhrazených splatných hotových výdajů zajišťovací exekuce,
- neuhrazených splatných nákladů za nařízení uhrazovací exekuce příslušejících k nedoplatku, pro který je pokračováno v exekuci podle ust. § 169 DŘ (pokud byly stanoveny samostatným rozhodnutím),
- případného úroku z prodlení za období prodlení počínaje 5. pracovním dnem po původním dni splatnosti stanovené daně do dne přecházejícího nařízení exekuce (resp. do dne sestavení exekučního příkazu EP2); exekučním titulem bude výkaz nedoplateků sestavený před vydáním druhého exekučního příkazu (EP2),
- popřípadě k vymožení aktuálně evidovaného nedoplatku na stanovené dani včetně úroku z prodlení, který k tomuto nedoplatku vznikne po nařízení exekuce EP2 (§ 178 odst. 2 DŘ),

vydá správce daně druhý exekuční příkaz (EP2).

Pokud je exekuce nařízená exekučním příkazem č. 1 (EP1), tzn. původně zajišťovací exekuce, která přešla v exekuci uhrazovací, prováděna prodejem movitých věcí nebo nemovitosti v dražbě, je možné při splnění zákonných podmínek pohledávky, které by jinak byly zařazeny na druhý exekuční příkaz (EP2), do této exekuce (EP1) přihlásit postupem dle § 197 odst. 4 DŘ, aniž by pro ně byla zahajována samostatná exekuce.

Není právně vyloučeno, aby správce daně souběžně s pokračováním v původní zajišťovací exekuci vymáhal celý evidovaný nedoplatek na stanovené dani, včetně úroku z prodlení, který k němu vznikne po nařízení exekuce (§ 178 odst. 3 DŘ), standardní daňovou exekuci zahájenou po stanovení daně vydáním standardního exekučního příkazu (srov. § 181 odst. 2 písm. i DŘ). Jakmile však správce daně provede stanovení exekučních nákladů za nařízení exekuce nebo za výkon prodeje u zajištěného nedoplatku samostatným rozhodnutím, nebude již nikdy možné totožný typ exekučních nákladů počítat k témuž nedoplatku znovu, např. při vydání standardního exekučního příkazu, na němž bude tento nedoplatek zařazen mezi vymáhané pohledávky (viz § 183 odst. 3 DŘ). V tomto případě se rovněž předpokládá, že souběžně prováděná daňová exekuce bude postihovat jiné majetkové hodnoty dlužníka, než exekuce pokračující podle § 169 DŘ.

Úrok z prodlení příslušející ke stanovené dani, který nebude možné vymáhat druhým exekučním příkazem (např. úrok, který vznikne po nařízení exekuce EP2, pokud úročený nedoplatek nebude na tomto exekučním příkazu zařazen jako vymáhaná pohledávka), bude vymáhán jako samostatná pohledávka v rámci standardní uhrazovací exekuce (EP3), až bude možné vyčíslit jeho konečnou výši. Exekučním titulem pro vymáhání této pohledávky bude výkaz nedoplatků sestavený před vydáním exekučního příkazu (EP3).

b) stanovená daň je vyšší než jistota (Příloha IV.)

V případě popsaném v Příloze IV. měl správce daně odůvodněnou obavu, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně se proto rozhodl vydat zajišťovací příkaz dle ustanovení § 167 odst. 1 a 2 DŘ.

Jelikož daňový subjekt částku jistoty neuhradil řádně a včas, přistoupil správce daně k nařízení daňové exekuce (EP1) za účelem jejího vymožení (§ 178 odst. 1 DŘ). Exekučním titulem byl v uvedeném případě vykonatelný zajišťovací příkaz (§ 176 odst. 1 písm. c) DŘ).

Exekučním příkazem (EP1) nebyla vymožena celá stanovená jistota. Vymožená částka byla zaevidována na osobním depozitním účtu daňového subjektu určeném pro vymožené platby (§ 150 odst. 5 DŘ).

Platebním výměrem (nebo dodatečným platebním výměrem) byla daňovému subjektu stanovena daň v částce přesahující stanovenou jistotu (a současně vyšší, než kolik činila částka dosud na úhradu jistoty vymožená). Dle ustanovení § 168 odst. 4 DŘ je takto stanovená daň splatná ke dni jejího stanovení. Uplynutím tohoto dne také **zaniká účinnost zajišťovacího příkazu** a k tomuto dni dochází k převodu částky vymožené na zajištění na osobní daňový účet daňového subjektu (§ 150 odst. 5 ve spojení s § 168 odst. 4 DŘ). Na osobním daňovém účtu jsou nejprve uhrazeny dosud neuhrazené a splatné hotové výdaje zajišťovací exekuce (§ 184 odst. 3 DŘ).

V tomto případě má tedy zajištění daně zajišťovacím příkazem vliv na standardní splatnost daně oproti dani nezajištěné (srov. § 139 odst. 3 a § 143 odst. 5 DŘ). Dnem stanovení daně je nutno rozumět den, kdy bylo příslušné rozhodnutí o stanovení daně oznámeno (§ 101 odst. 6 DŘ) jeho příjemci, a tím se stalo vůči němu účinným (§ 101 odst. 5 DŘ). Vykonatelnost rozhodnutí o stanovení daně nastává dnem následujícím po dni stanovení daně, tzn. po dni oznámení rozhodnutí (odvolání nemá odkladný účinek, splatnost nastává ke dni stanovení daně, vykonatelnost nastupuje po uplynutí dne či lhůty splatnosti; viz § 103 odst. 2 a § 153 odst. 1 DŘ).

Ve smyslu § 182 odst. 3 DŘ, se při exekuci, jejímž exekučním titulem je zajišťovací příkaz, hradí z exekučních nákladů pouze hotové výdaje. Výši hotových výdajů zajišťovací exekuce stanovil správce daně samostatným rozhodnutím (§ 182 odst. 5 DŘ). Daňový subjekt je po stanovení výše hotových výdajů povinen uhradit hotové výdaje stanovené v rozhodnutí do 15 dnů ode dne, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V případě, že tak daňový subjekt neučiní, stává se rozhodnutí vykonatelným (§ 103 odst. 2 DŘ) a je tedy exekučním titulem ve smyslu § 176 odst. 1 písm. b) DŘ. Za účelem budoucí úhrady hotových výdajů může správce daně z výtěžku zajišťovací exekuce (EP1) zadržet částku v očekávané výši hotových výdajů, kterou zúčtuje při stanovení jejich skutečné výše (§ 184 odst. 1 DŘ).

Po převedení částky vymožené v rámci tzv. zajišťovací exekuce na osobní daňový účet daňového subjektu k úhradě zajištěné daně (§ 168 odst. 4a 5 a § 150 odst. 5 DŘ) a zjištění existence nedoplatku na zajištěné dani, resp. na zajištěné části daně, postupuje správce daně dále podle ust. § 169 DŘ.

Podle **ustanovení § 169 DŘ** platí, že nebyla-li při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu částka jistoty (v plné výši) uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z toho důvodu, že se daň stala splatnou, rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu (novelizovaný EP1). V této fázi se zajišťovací exekuce mění na exekuci uhrazovací. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.

Ustanovení § 169 DŘ umožňuje převod zajišťovací exekuce na exekuci uhrazovací pouze v rozsahu rozdílu mezi dosud vymoženou, resp. uhrazenou, částkou jistoty a částkou daně stanovenou v rozhodnutí o stanovení daně až do výše, která byla zajištěna jistotou. V rozhodnutí o změně exekučního titulu vydávaném dle § 169 DŘ nelze tedy předepsat exekuční náklady za nařízení exekuce k vymožení nedoplatku na dani, ani nařídit exekuci pro úrok z prodlení, který k nedoplatku přiroste v průběhu pokračující exekuce (§ 178 odst. 3 DŘ). Tímto rozhodnutím se pouze pokračuje v již zahájeném řízení, nelze jím však zahajovat řízení (exekuci) pro nové daňové pohledávky, které nebyly pokryty zajištěním (tzn. pro příslušenství zajištěné daně a pro část daně přesahující výši stanovené jistoty). Jestliže stanovená daň přesahuje výši stanovené jistoty, nelze pro tento rozdíl (tj. pro nezajištěnou část daně) pokračovat v exekuci postupem dle § 169 DŘ, ale musí být vymáhán samostatně (exekuční příkaz č. 2, EP2).

Správce daně ve fázi uhrazovací exekuce pokračuje ve vymáhání nedoplatku daňového subjektu ve výši neuhrazené *zajištěné daně* (tzn. ve výši rozdílu mezi dosud vybranou či vymoženou částkou na úhradu jistoty a částkou stanovené daně, která byla pokryta zajištěním).

Právní mocí **rozhodnutí o změně exekučního titulu** podle § 169 DŘ⁵ vzniká současně s přechodem z exekuce zajišťovací na exekuci uhrazovací povinnost k úhradě exekučních nákladů za nařízení exekuce pro nedoplatek na zajištěné dani ve výši evidované ke dni účinnosti změny exekučního titulu uvedenému v rozhodnutí vydávaném podle § 169 DŘ tj. ke dni vykonatelnosti rozhodnutí o stanovení daně (viz § 182 odst. 1 až 3 a §183 odst. 1 DŘ). Kromě toho bude v rozhodnutí dle § 169 DŘ pro informaci rovněž uvedena aktuální výše nedoplatku, který zbývá k vymáhání dle stavu ke dni zpracování rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že mezi zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu a vydáním rozhodnutí o změně exekučního titulu podle § 169 DŘ bude nutně docházet k časové prodlevě (musí být nejprve proveden převod částek vybraných či vymožených na zajištění z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet a jejich použití k úhradě zajištěné daně), během níž může dojít k částečné úhradě nedoplatku na zajištěné dani (např. v důsledku poukázání srážky ze mzdy či přikázané splatné pohledávky podlužníkem, použití přeplatku apod.), je třeba v rozhodnutí uvést jak částku nedoplatku na dani existující ke dni účinnosti změny exekučního titulu (§ 168 odst. 4 a 5 DŘ), tak aktuální částku, která zbývá k vymožení ke dni zpracování rozhodnutí o změně exekučního titulu.

Z povahy některých způsobů daňové exekuce (např. exekuce srážkami ze mzdy či jiných příjmů anebo přikázáním pohledávky) vyplývá, že správce daně může obdržet platbu od podlužníka i v době, kdy již zanikla účinnost původního exekučního titulu (zajišťovacího příkazu), avšak ještě nebylo vydáno rozhodnutí o změně exekučního titulu dle § 169 DŘ. Rozhodnutím o změně exekučního titulu musí být proto zpětně pokryto období mezi zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu a vydáním rozhodnutí o změně exekučního titulu. O změně exekučního titulu bude tedy rozhodováno se zpětnou účinností již ke dni následujícímu po dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu (tj. po dni splatnosti zajištěné daně), kdy nastává vykonatelnost nového exekučního titulu. Jinak by bylo nutno platby poukázané podlužníkem v době mezi zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu a vydáním rozhodnutí o změně exekučního titulu považovat za plnění bez právního důvodu a správce daně by byl povinen je vrátit.

Pokud jde o **exekuční náklady za nařízení daňové exekuce** pro částku nedoplatku uvedenou v rozhodnutí vydaném dle § 169 DŘ, nastává zde komplikovaná situace, jelikož v tomto rozhodnutí je uvedena pouze část z celkového nedoplatku (část, která byla pokryta zajištěním). Správce daně bude moci stanovit exekuční náklady samostatným rozhodnutím vydaným podle § 182 odst. 4 DŘ ze zajištěné části nedoplatku, která je dále vymáhána na základě § 169 DŘ, a to zejména tehdy, pokud bude zřejmé, že v dohledné době nedojde k nařízení další exekuce k vymození celého aktuálního nedoplatku. Toto samostatné rozhodnutí by mělo být vydáváno až po právní moci rozhodnutí o pokračování v daňové exekuci dle § 169 DŘ⁵ a exekuční náklady by měly být stanoveny z částky zajištěného nedoplatku, pro kterou je pokračováno ve vymáhání rozhodnutím podle § 169 DŘ, tj. z částky evidované ke dni účinnosti změny exekučního titulu uvedenému v rozhodnutí vydávaném podle § 169 DŘ (jímž je den vykonatelnosti rozhodnutí o stanovení daně). Pokud správce daně takové samostatné rozhodnutí nevydá, bude moci stanovit exekuční náklady za nařízení exekuce k vymození celého nedoplatku, a to obvyklým způsobem ve standardním exekučním příkazu, který bude vydán k vymození celé evidované částky nedoplatku. **Není totiž právně vyloučeno, aby správce daně souběžně s pokračováním v původní zajišťovací exekuci vymáhal celý evidovaný nedoplatek na stanovené dani, včetně úroku z prodlení, který k němu vznikne po nařízení exekuce (§178 odst. 3 DŘ), standardní daňovou exekucí zahájenou po stanovení daně vydáním standardního exekučního příkazu** (srov. § 181 odst. 2 písm. i DŘ). V tomto případě se však předpokládá, že souběžně prováděná daňová exekuce bude postihovat jiné majetkové hodnoty dlužníka, než exekuce pokračující podle § 169 DŘ.

Jakmile správce daně provede stanovení exekučních nákladů za nařízení exekuce nebo za výkon prodeje u jedné (zajištěné) části nedoplatku, nebude již nikdy možné totožný typ exekučních nákladů počítat k druhé (nezajištěné) části nedoplatku, k celému nedoplatku, ani opakovaně k téže části nedoplatku, např. při jejím pozdějším zařazení na standardní exekuční příkaz.

Jestliže daňový subjekt neuhradí splatnou daň nejpozději v den její splatnosti, dostává se do prodlení (viz § 252 odst. 1 a 2 DŘ). Dle ustanovení § 252 odst. 2 DŘ je daňový subjekt v případě prodlení s úhradou splatné daně povinen hradit **úrok z prodlení** z částky stanovené daně počínaje pátým pracovním dnem, který následuje po dni splatnosti stanovené daně, až do dne platby včetně. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti.

K vymození

- nákladů za nařízení daňové exekuce (EP2),
- neuhrazených splatných hotových výdajů zajišťovací daňové exekuce,
- neuhrazených splatných nákladů za nařízení daňové exekuce (uhrazovací) pro zajištěný nedoplatek evidovaný ke dni účinnosti změny exekučního titulu uvedenému v rozhodnutí vydaném dle § 169 DŘ (pokud byly stanoveny samostatným rozhodnutím),
- případného úroku z prodlení z celého nedoplatku na stanovené dani za období prodlení počínaje 5. pracovním dnem po původním dni splatnosti daně do dne předcházejícího nařízení exekuce EP2 (resp. do dne vystavení exekučního příkazu); exekučním titulem bude výkaz nedoplateků sestavovaný bezprostředně před vydáním druhého exekučního příkazu (EP2),
- popřípadě aktuálně evidovaného (celkového) nedoplatku na stanovené dani včetně úroku z prodlení, který k tomuto nedoplatku vznikne po nařízení daňové exekuce EP2 (§ 178 odst. 3 DŘ) anebo nezajištěné části nedoplatku na stanovené dani (postihuje-li exekuce stejnou majetkovou hodnotu jako exekuce souběžně pokračující k vymození zajištěné části nedoplatku dle § 169 DŘ),

vydá správce daně druhý exekuční příkaz (EP2).

Pokud je exekuce nařízená exekučním příkazem č. 1 (EP1), tzn. původně zajišťovací exekuce, která přešla v exekuci uhrazovací, prováděna prodejem movitých věcí nebo nemovitosti v dražbě, je možné při splnění zákonných podmínek pohledávky, které by jinak byly zařazeny na druhý exekuční příkaz (EP2), do této exekuce (EP1) přihlásit postupem dle § 197 odst. 4 DŘ, aniž by pro ně byla zahajována samostatná exekuce.

Poznámky k části III.:

Pro všechny shora uvedené exekuční příkazy, jimiž je nařizována uhrazovací exekuce platí, že správce daně je povinen v nich také stanovit výši exekučních nákladů za nařízení exekuce (§ 178 odst. 2 písm.c) DŘ), a to z částky vymáhaných nedoplatků, které samy nejsou exekučními náklady a exekuční náklady za nařízení exekuce k nim dosud nebyly stanoveny (§ 183 odst. 3 DŘ). Z úroku z prodlení vzniklého po nařízení daňové exekuce nevznikají exekuční náklady (§ 178 odst. 3 DŘ, ve znění účinném od 1.3.2011).

Pro všechny výše uvedené případy platí, že při převodu částky vypořádané na základě zajišťovacího příkazu z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet daňového subjektu se splatné exekuční náklady uspokojí vždy přednostně a úhrada hotových výdajů se provede jako první v pořadí (§184 odst. 3 DŘ).

IV. Úročení nedoplatku na dani, která byla před svým stanovením zajištěna

Daňový subjekt je v prodlení, pokud neuhradil daň do dne její splatnosti (§ 252 odst. 1 DŘ). Jestliže je daňový subjekt v prodlení, je povinen hradit úrok z prodlení. Úrok z prodlení je ve své podstatě ekonomická náhrada za náklady, které vznikají veřejným rozpočtům v důsledku nedoplatků na daních, když musí nevybrané peněžní prostředky získávat z jiných zdrojů, zejména úvěrů⁶.

Daňový řád nově vymezuje, že daňový subjekt je povinen platit úrok z prodlení v zákonem stanovené výši za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti daně až do dne samotné platby včetně. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti. Délka doby, po kterou se nedoplatek úročí, je však zákonem limitována, a to časovým obdobím pěti let, bez ohledu na to, zda byl nedoplatek uhrazen nebo nikoliv (§ 252 odst. 2 DŘ). Úrok z prodlení vzniká automaticky ze zákona. Správce daně ho tudíž nevyměřuje, ale pouze deklaruje jeho výši k určitému datu.⁷ Úrok z prodlení a jeho výše se eviduje na osobním daňovém účtu daňového subjektu.

Ustanovení § 253 odst. 3 DŘ stanoví, že úrok z prodlení nevzniká z příslušenství daně. Obecně totiž platí, že není možné hradit úrok z úroku, což ostatně judikoval i Nejvyšší soud ČR v rozsudku č.j. 35 Odo 101/2002 ze dne 24.3.2004 (viz TaxTest – Přehled problematiky s judikáty). Další případy, kdy úrok z prodlení nevzniká, resp. nevzniká povinnost jej hradit, stanoví zákon (např. § 253 DŘ, § 120 odst. 3 DŘ, § 123 odst. 4 DŘ, § 172 odst. 4 DŘ).

Vzhledem k tomu, že daňový řád upravuje problematiku úroků z prodlení poněkud odlišně od ZSDP je nutné upozornit na přechodné ustanovení § 264 odst. 14 DŘ. Dle něj se pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti daňového řádu, uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů.

⁶ KOBÍK, J. - KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010, s. 882

⁷ LICHNOVSKÝ, O. - ONDRÝSEK, R. a kol., Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, s. 484

V souvislosti s problematikou úroků z prodlení, je nutné rovněž upozornit na tzv. technickou novelu daňového řádu, tj. **zákon č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony**, který nabyl účinnosti od 1.3.2011. Tato novela se mimo jiné dotkla i znění § 178 odst. 3 DŘ, který nyní nově stanoví, že z úroku z prodlení vzniklého až po nařízení daňové exekuce nevznikají exekuční náklady.

V souvislosti s úročením nedoplatku na dani, která v době zajištění nebyla ještě stanovena, mohou teoreticky nastat dvě základní situace (**Příloha V.**):

- V prvním případě podal daňový subjekt daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, na základě kterého mu byla vyměřena daň (§ 147 odst. 1 DŘ). Vyměřenou daň daňový subjekt včas a v plné výši uhradil. Poté byla u daňového subjektu zahájena daňová kontrola, kterou byly zjištěny okolnosti nasvědčující tomu, že dojde k doměření daně. Správce daně proto vydal zajišťovací příkaz na částku předpokládaného doměрку. Na základě výsledku daňové kontroly došlo k doměření daně (§ 143 odst. 3 DŘ) a byl vydán dodatečný platební výměr na daň za zdaňovací období 2011. Co se úroku z prodlení týče, bude se v tomto případě úrok z prodlení počítat z částky doměрку, a to od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti daně, jímž byl den 1.4.2012, do dne konečné úhrady celého doměрку (§ 252 odst. 2 DŘ).
- Ve druhém případě ještě nevznikla daňovému subjektu povinnost podat daňové přiznání a k zajištění daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 došlo ještě před tzv. prvním vyměřením daně. Důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu byla konkrétní odůvodněná obava správce daně, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (§167 odst. 1 DŘ). Daňový subjekt uhradil částku jistoty uvedenou v zajišťovacím příkazu včas a v plné výši. Následně podal daňový subjekt daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011. Na základě podaného daňového přiznání mu byla vyměřena daň (§ 147 odst. 1 DŘ) převyšující stanovenou částku jistoty. Daňový subjekt tuto daň, resp. tento rozdíl, včas neuhradil. Zde se bude úrok z prodlení počítat z rozdílu vyměřené daně a částky jistoty uhrazené daňovým subjektem. Nedoplatek se bude úročit od pátého pracovního následujícího po dni splatnosti vyměřené daně, jímž je den 1.4.2012, do dne konečné úhrady nedoplatku.

V. Zrušovací ustanovení

Tato metodická pomůcka zcela nahrazuje Metodiku realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vydanou Ministerstvem financí pod č.j. 43/128258/2010-433 dne 22.12.2010.

VI. Účinnost

Tato metodická pomůcka se vztahuje pouze na postup při zajišťování daně, která byla či bude stanovena po dni účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, tzn. po 1.1.2011, rozhodnutím vydaným podle tohoto zákona. Tato metodická pomůcka nabývá účinnosti dnem schválení.

OBSAH

I. Zajišťovací příkaz - podmínky pro vydání	str. 1
1. Zajištění dosud nesplatné daně	str. 4
2. Zajištění dosud nestanovené daně	str. 5
3. Zajišťovací příkaz v rámci mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek	str. 7
II. Zřízení zástavního práva k zajištěné částky stanovené zajišťovacím příkazem	str. 7
III. Daňová exekuce k vymožení částky stanovené zajišťovacím příkazem a změna exekučního titulu po stanovení daně	str. 8
1. Vymožení jistoty přede dnem stanovení daně	
a) stanovená daň je nižší než jistota nebo se rovná jistotě (Příloha I.)	str. 9
b) stanovená daň je vyšší než jistota (Příloha II.)	str. 10
2. Jistota není zcela vymožena přede dnem stanovení daně	
a) stanovená daň je nižší než jistota nebo se rovná jistotě (Příloha III.)	str. 12
b) stanovená daň je vyšší než jistota (Příloha IV.)	str. 15
IV. Úročení nedoplatku na dani, která byla před svým stanovením zajištěna (Příloha V.)	str. 18
V. Zrušovací ustanovení	str. 19
VI. Účinnost	str. 19
 Příloha I.	 str. 21
Příloha II.	str. 22
Příloha III.	str. 23
Příloha IV.	str. 25
Příloha V.	str. 27
Příloha VI. – Vzory tiskopisů	str. 28