

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA PRÁVNICKÁ

Diplomová práce

*Zajišťovací příkaz a předběžné opatření
v daňovém právu České republiky*

Alexandr Chmelík

Plzeň 2020

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA PRÁVNICKÁ

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Diplomová práce

***Zajišťovací příkaz a předběžné opatření
v daňovém právu České republiky***

Studijní program:	M6805 Právo a právní věda
Studijní obor:	Právo
Zpracovala:	Alexandr Chmelík
Vedoucí diplomové práce:	JUDr. Petra Smržová, Ph.D. Katedra finančního práva a národního hospodářství

Plzeň 2020

Podklad pro zadání DIPLOMOVÉ práce studenta

Jméno a příjmení: **Ing. Alexandr CHMELÍK**
Osobní číslo: **R15M0121P**
Adresa: **Jagellonská 16, Praha – Vlnohrady, 13000 Praha 3, Česká republika**
Téma práce: **Zajišťovací příkaz a předběžné opatření v daňovém právu České republiky.**
Téma práce anglicky: **Securing order and precautionary measure in Czech tax law**
Vedoucí práce: **JUDr. Petra Smržová, Ph.D.**
Katedra finančního práva a národního hospodářství

Zásady pro vypracování:

1) Zajišťovací příkaz v daňovém právu ČR 2) Předběžné opatření v právu ČR a jeho uplatnitelnost v daňovém právu 3) Předběžné opatření a jeho výkon v oblasti daňového práva ve vybraných státech v EU 4) Návrh na implementaci institutu předběžných opatření do Z.č. 280/2009 Sb., daňový řád

Seznam doporučené literatury:

Judikatura Nejvyššího správního soudu z.č. 280/2009 Sb., daňový řád právní úpravy vybraných států EU (BE, PL, SK,) z.č. 500/2004 Sb., správní řád

Podpis studenta:

Datum:

Podpis vedoucího práce:

Datum:

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Plzni dne 31.3.2020

Poděkování

Rád bych touto cestou velmi poděkoval paní JUDr. Petře Smržové, Ph.D., za její odborné vedení, cenné připomínky a trpělivost, které mi poskytla při zpracování mé diplomové práce. Mé srdečné díky patří také mé manželce a dceři, které jsou mi obrovskou a statečnou oporou při mých „intelektuálních mukách“.

Obsah

1	Úvod	8
2	Zajišťovací příkaz	10
2.1	Daňové právo a jeho historie.....	10
2.1.1	Daň ve středověku	11
2.1.2	Daň v době absolutismu	13
2.1.3	Daňové právo v 19. století.....	14
2.1.4	Daňové právo v době 1. světové války a po vzniku Československa	18
2.1.5	Daňové právo po druhé světové válce.....	19
2.1.6	Daňové právo po roce 1989.....	22
2.1.7	Daňové právo v současnosti	23
2.2	Vývoj zajišťovacího příkazu	25
2.3	Proces vydání a podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.....	29
2.3.1	Judikatura Nejvyššího správního soudu	30
3	Předběžné opatření v právu ČR a jeho uplatnění v daňovém právu	36
4	Předběžné opatření a jejich výkon v oblasti daňového práva ve vybraných státech EU	39
4.1	Polská daňová správa	39
4.2	Belgická daňová správa.....	39
4.3	Slovenská daňová správa	41
5	Návrh na implementaci institutu předběžných opatření do zk. č. 280/2009 Sb., daňový řád.....	43
	Závěr	59
	Resumé	61

Seznam použitých pramenu.....	63
-------------------------------	----

1 Úvod

Tématem mé diplomové práce je Zajišťovací příkaz a předběžné opatření v daňovém právu České republiky. Mezi důvody, proč jsem si toto téma vybral, patří nejen to, že mi přijde velmi zajímavé, ale rovněž je mi blízké po mé profesní stránce. Od roku 2013 pracuji na Generálního finančního ředitelství, kde jsem měl možnost z první řady sledovat nejednotnost právních úprav jednotlivých členských států Evropské unie, účastnit se různých mezinárodních jednání a také debatovat o vhodnosti či nutnosti používání předběžných opatření a zajišťovacích příkazů.

Daňový řád jakožto *lex generalis* ve svých ustanoveních doplňuje předběžné opatření v několika případech a s různou tvrdostí. Daňový řád zná několik druhů zajištění majetku, kterým je možné uspokojit daňovou povinnost. Těmito možnostmi jsou zástavní právo podle § 170, prohlášení o majetku podle § 180 a zajištění daně dosud nesplacené nebo dosud nestanovené podle § 167. Jak již z názvu mé práce vyplývá, stěžejním tématem jsou zajišťovací příkazy, které se objevují napříč daňovou problematikou. Zároveň je tato možnost zajištění daně skloňována nejen v médiích, ale také v mnoha rozhodnutích českých správních soudů. Obsah této práce se tak snaží nastínit aktuální právní stav a detailně popsat oba právní instituty i pro jejich komparaci v České republice a v rámci Evropské unie. Po celkovém zhodnocení je tak hlavním cílem mé práce návrh implementace předběžného opatření do daňového práva ČR.

Diplomovou práci jsem rozdělil do 4 hlavních kapitol. Začal jsem definováním zajišťovacího příkazu v daňovém právu ČR, jeho zakotvením, vývojem jeho použití a začleněním do právních předpisů, také je zde nastíněn historický vývoj daňového práva obecně. Následně jsem se v druhé kapitole zabýval předběžným opatření v právu ČR a jeho uplatnitelnost v daňovém právu, neboli jakým způsobem by bylo možné začlenit institut předběžného opatření do českého daňového práva. Třetí kapitola pojednává o použití předběžných opatření v daňovém právu členských států Evropské unie. Je velmi zajímavé sledovat, jak jednotlivé státy k problematice přistupují rozdílně. V poslední kapitole zpracovávám implementaci institutu předběžných opatření do daňového řádu ve formě návrhu zákona včetně důvodové zprávy.

Při zpracování této diplomové práce jsem vycházel především z platné legislativy, tj. především ustanovení zk. č. 280/2009 Sb., daňový řád a zk. č. 500/2004 Sb., správní řád. Velmi významným zdrojem informací pro mě byly pak rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR. Jako další podklad byla využita on-line databáze daňových předpisů ASPI. Nespornou výhodou pro mne byla možnost využít získaných informací a materiálů z jednání komise pro vymáhání Generálního ředitelství pro daně (DG TAXUD) a expertní skupiny pro vymáhání DG TAXUD, kde byla problematika předběžných opatření opakovaně řešena a to nejen z důvodu nejednotné úpravy daňového práva procesního. Z mezinárodních jednání bych velice rád také zmínil jednání Organizace pro ekonomický rozvoj (OECD) v Madridu a jednání Evropské organizace daňových správ (IOTA) v Praze a v Bruselu. Dále také osobní zkušenosti při řešení vzniklých problémů v případě mezinárodního vymáhání vydaných zajišťovacích příkazů na základě zk. č. 471/2010 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek a Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků cel a jiných opatření. V neposlední řadě bylo zajímavé zjišťovat, jaký přístup mají jednotlivé státy k předběžným opatřením nebo zajišťovacím příkazům, jestli mají právní úpravu zakotvenou v jednom obecném zákoně, nebo v několika různých zákonech. Při samotné tvorbě návrhu zákona mi byly velkou oporou zkušenosti, informace a dovednosti získané na předmětu Základy legislativy, který jsem v nedávné době absolvoval.

2 Zajišťovací příkaz

Zajišťovací příkaz není typem rozhodnutí, jako je například zástavní právo nebo ručení v soukromém právu. Dalo by se tedy říci, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím *sui generis*¹. Zajišťovací příkaz je ve své podstatě přímo vykonatelný, pokud daňový subjekt nesplní svou povinnost a nesloží správci daně předepsané zajištění daně, je možné přejít k zajišťovací exekuci², či zajištění pomocí zástavního práva³.

Zajišťovací příkaz je součástí daňového práva, tedy z hlediska systematiky práva se řadí do práva veřejného. Z některých názorů, které byly v nedávné době slyšet, mohla veřejnost usoudit, že možnost vydat zajišťovací příkaz je zcela nový právní institut, který má státní správa, v našem případě Finanční správa k dispozici. Ale není tomu tak, zajišťovací příkaz, jako institut zajištění práva je v různých úpravách již od předminulého století, jak je uvedeno v dalších kapitolách. Nejdříve je ale dle mého názoru nutné seznámit se s historií daní a daňovým právem jako takovým a poté může následovat krátký exkurs do historie zajišťovacího příkazu. Tuto systematiku řazení volím pro snadnější porozumění vývoje tohoto nástroje a ukázkou toho, že za desetiletí, kdy je užíván, nedospěl k radikálním změnám.

2.1 Daňové právo a jeho historie

Daňové právo je možné rozdělit do dvou odvětví a do daňového práva hmotného a do daňového práva procesního. Daňové právo procesní navazuje na právo hmotné. Ačkoli, je daňové právo velice specifické, nelze jej považovat za samostatné právní odvětví je součástí práva finančního, které je považováno za samostatné odvětví českého právního systému. Daňové právo není obsaženo pouze v jednom předpisu, ale jeho hmotněprávní část je upravena v jednotlivých zákonech jako na příklad zk. o dani z příjmu, o dani z přidané hodnoty, o spotřební dani a jiné, ale také v přímo aplikovatelných předpisech Evropské unie, tedy v nařízeních, popřípadě ve směrnících, kterým byl přiznán přímý účinek. Naopak procesně právní úprava je „nástrojem“ pro uplatňování daňového práva

¹ z latiny: svého druhu – označení entit, které nejsou podřízeny

² Podle § 176 odst. 1 písm. c) zk. č. 280/2009 Sb. je vykonatelný zajišťovací příkaz exekučním titulem.

³ § 168 odst. 6 téhož zákona

hmotného. Procesně právní část je upravena v procesním předpise, který je obecný a společný pro všechny druhy daní.

Je jistě legitimní otázka, jestli by nebylo záhodno podřadit procesní část a v návaznosti i všechny hmotněprávní předpisy pod správní řád, když se vlastně jedná o správu veřejného statku. Tato úprava by nebyla vhodná, neboť specifičnost daňového řádu od správního řádu je taková, že nelze tyto úpravy sjednotit, popřípadě pod sebe podřadit. Je tedy zřejmé, že daňový řád, jako *lex generalis*, neboli zákon obecný, je společný zákon všem jednotlivým zákonům, které upravují daně detailněji jako *lex specialis*, jako zákony zvláštní, které jsou, tam kde upravují stejnou věc jako daňový řád, daňovému řádu nadřazený.

Z historie vyplývá, že kdokoli držel v rukou moc, tak při výkonu vlády nad daným územím vybíral od svých poddaných určité dávky, jejíž název se v průběhu let měnil. Souhrnně je dnes nazýváme daně a poplatky

2.1.1 Daně ve středověku

Ekonomiku v raném středověku tvořilo především zemědělství. Jedním ze základů knížecích příjmů byly proto zemědělské dávky ze vzdělávaných pozemků hradskeho lidu. Tato daň nesla název *daň z míru* a lze ji označit za nejstarší doloženou daň na našem území. Mezi další poplatky této doby můžeme zařadit např. poplatek z regálů, z monopolů, z krčem, na tržištích a mimo pravidelnou daň se objevuje i *mimořádná daň královská*, pro kterou se začíná užívat název *berně*⁴. Od druhé poloviny 13. století se tato mimořádná daň již označuje slovem *berně*⁴. Do některých hradskech obvodů byli ustanovováni zvláštní úředníci pro výběr daní, později jsou tito úředníci již součástí státní správy. Za panování Václava II. stáli na nejnižší úrovni správy daní kolektoři (výběrčí), kteří byli nejčastěji z řad měšťanstva královských měst, nad nimi byli notáři (písaři), kteří účtovali *berně* a vedli *berní rejstříky*. Celkovou evidenci *berní* spravoval vrchní *berní notář*, který byl přímo podřízen panovníkovi⁵.

⁴ KROFTA, K. *Začátky české berně*. Československý časopis historický. 1930, roč. 36, s. 1-26

⁵ KROFTA, K. *Začátky české berně*. Československý časopis historický. 1930, roč. 36, s. 437-438

Za vlády Lucemburků platilo základní rozdělení berně na všeobecnou a speciální, která se vybírala od měst a klášterů. Tato *Collecta specialis* se vybírala častěji než všeobecná berně a neměla pevnou sazbu. Důvodem toho byla skutečnost, že ji král vyhlášoval ze své vlastní vůle. Oproti tomu vybírání berně všeobecné podléhalo svolení stavů, s výjimkou případů, kdy se berně vybírala na korunovační slavnost nebo na královské věno. Berně se platila z pozemků, z mlýnů, z hospod a řemeslných živností. U pozemků se zohledňovalo, v jakém bylo vlastnictví, či šlo o půdu propůjčenou. Až na výjimky platilo v systému vybírání berně, že poddaní platili vrchnosti a vrchnost ji odváděla králi. Navíc králi vrchnost platila feudální rentu (věčný úrok)⁶ Systém vybírání berně zůstal v podstatě nezměněný. Objevují se nové názvy jednotlivých výběřčí a nově jmenovaná komise berníků pro každý kraj. O královský majetek se staral královský podkomoří. Odměny berníků vycházely z berního řádu krále Václava. Povinnosti poplatníka daně najdeme v berním řádu z doby Václava IV., který stanovil pokutu pro toho, kdo se s platbou opozdil a ten, kdo svůj majetek, ze kterého měl berni platit zamlčel, tomu tento majetek propadl ve prospěch královské pokladny.

Následuje období husitských válek, které se vyznačuje rozpadem královských domén a zpochybněním královské berně. Všeobecná berně téměř zanikla, toto období přečkala berně zvláštní. Po husitském období nastává rozmach daně spotřební, např. *berně pивná* nebo *posudné*, které se platilo za každý sud piva. Roku 1517 byla zavedena z pohledu daní zásadní reforma, *všeobecná berně ze jmění*, kterou musel platit každý statkář nebo ten, kdo měl poddané či peníze. Vznikl úřad královského prokurátora, později fiskus, který se staral o královny odúmrtě a neprávem zabrané královské statky. Hejtmanství německých lén zase vybíralo lenní poplatky, Nejvýše stáli čtyři direktori královské komory, kteří vykonávali dohled nad královským majetkem, Nad čtrnácti kraji vykonávali dozor krajští hejtmani a samotný výběr daní prováděli spolu s písařem pro každý kraj dva berníci, jeden ze stavu panského, druhý ze stavu rytířského. Po reformě z výše uvedeného roku 1517 přibyl třetí berník zastupující třetí stav a vznikl

⁶ KROFTA, op. Citace, s. 244-253

nejvyšší berní úřad, Královská komora nadále vykonávala ústřední finanční správu⁷

V 16. století na český trůn nastupují Habsburkové. Postupně se snažili oslabovat stavovskou moc, po vzoru Francie centralizovat monarchii a vybudovat moderní úřednický stát. Veřejné finance se tak staly stěžejní pro úspěšné dosažení jejich cíle. Do Vídně byla centralizována ústřední pokladna a ústřední účtárna, nad nimi byly ústřední královské komory, mezi jejíž úkoly patřilo především kontrolovat a plánovat. Ferdinand I. Habsburský se snažil dosáhnout pravidelnosti vybírání daní a rozmnožit nepřímé dané. V roce 1537 se znovuzavedlo *berně ze jmění*, berní jednotkou bylo královské město a patrimonium⁸. Příznávací list se odevzdával krajským berníkům. Sněmovní artikly obsahovaly pokyny pro výběrčí, patřily mezi ně mimo jiné ustanovení o berních termínech, o možnostech užití berních trestů proti neplatičům a o taxách a povinnostech tím spojených. Za Habsburské vlády byl dobudován nejvyšší berní úřad ve složení tří nejvyšších berníků. Krajské berníky pro vybírání nejdůležitější spotřební daně, *berně posudného*, jmenoval sám panovník. Prvním ryze byrokratickým úřadem byla Česká komora, které byl podřízen nejvyšší mincmistr a hejtmanství německých lén, správu nad ní vykonávala Vídeňská dvorská komora. Mezi menší skupinu poplatníků patřili svobodníci (přímí poddaní českého krále), duchovenstvo, jelikož církevní majetek se považoval za královo vlastnictví a židé, o jejichž podřízení bojoval král společně se stavů⁹

2.1.2 Daně v době absolutismu

Po vítězství Habsburků v bitvě na Bílé hoře roku 1620 dochází k nastolení absolutistického režimu u nás. Náklady na armádu a vysoké Habsburské zadlužení vyvolalo potřebu zavedení nových daní, které přibyly nejvíce za vlády Marie Terezie. Jádrem všech daní tvořila i nadále všeobecná berně. Nově stojí za zmínku daň dědická, která byla zavedena patentem z 6. června 1759, dále daň výdělková a daň příjmová. Všeobecně nenáviděný byl institut akcíz. Všeobecný akcízový řád vydal císař Josef I. Dne 11. prosince 1708 a obsahoval výčet zdaňovaných

⁷ FALADA, D., STARÝ, M. *Dějiny daní a poplatků*. Praha, Havlíček Brain Team. 2009, s. 64-66

⁸ Svobodné pozemkové vlastnictví

⁹ VOLF, M. *Nástin správy české berně v době předbělohorské. Právní titul daňové pomoci*. [online]. [cit. 2.3.2020]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/eknih/snemy/v11b/1605-07/t010200.htm>

komodit, přičemž některé sazby postihovaly stejné zboží jako clo, čímž došlo ke dvojímu zdanění a některé sazby byly neuvěřitelně vysoké. Zhruba o šest let později byly proto zrušeny¹⁰.

Po smrti Marie Terezie nastoupil na trůn její syn Josef II., který chtěl dokonat dílo své matky v podobě opravy katastru. Přesné změření půdy mělo zajistit spolehlivý základ pro její zdanění. Dne 20. dubna 1785 byl vydán jeho nejvyšší patent o reformě pozemkové daně a vyměření půdy. Mezi hlavní novinky, které přinesl, patřilo: rovnost v právním postavení půdy, základem pro vyměřování daní se stanovily obce katastrální (dříve panství) a uložil vyměření půdy, tj. katastrální mapování. Josefův bratr Leopold II. nový katastr na přání šlechty zrušil a patentem ze dne 1. srpna 1793 zavedl Tereziánsko-Josefinský katastr daně pozemkové. Až František II. založil Dvorskou komisi, která se zabývala pouze úpravou daně pozemkové a ta zavedla řadu novot. Pozemky se začaly nazývat parcelami a postupně začaly být číslovány, přičemž katastr rozlišoval i pozemky od daně osvobozené. Výsledkem toho byl patent z 23. prosince 1817 o pozemkové dani¹¹

2.1.3 Daňové právo v 19. století

V 19. století přetrvávají snahy o centralizaci příjmů do sídla Habsburků, tj. do Vídně. Začíná se uplatňovat princip daňové spravedlnosti místo daňové rovnosti. Nově je převažujícím účelem vybírání daní finanční zajištění, což souvisí s novými úlohami státu, který se začíná chovat národohospodářsky a myslet i na sociální politiku. Daně tak jak je známe dnes, se vyskytovaly pod různými poplatky, cly, regály a monopoly. Začínají se platit na pokladnách nebo prostřednictvím příznání, přechází se tak postupně pod veřejný sektor správy. V roce 1848 začal platit princip všeobecné daňové povinnosti.

Finanční správu tvoří **daně** (berně) a **poplatky** (taxy).

Daně jsou: „... ty platební povinnosti, které stát právními předpisy (v novější době musí mít takové právní předpisy formu zákona) ukládá k získání příjmu pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž by konkrétní subjekt čerpal

¹⁰ FALADA, D., STARÝ, M. *Dějiny daní a poplatků*. Praha, Havlíček Brain Team. 2009, s. 77-80

¹¹ BUMBA, J., *České katastry od 11. do 21. století*. 1. vydání. Praha: Grada, 2007, s. 40-57

*nějaké zvláštní služby, činnosti či oprávnění jako protihodnotu. Daně mají tedy jednostrannou povahu a donucení je u nich absolutní, je dáno ex lege samotnou existencí skutečnosti, které s nimi právo spojuje.*¹²

Poplatky jsou: „... dávky ukládané jako úplata za poskytnutí zvláštní činnosti jednotlivci nebo skupině osob ze strany veřejného zařízení. Proto mají oboustrannou povahu do ut des (službu za úplatu) a donucení je zde relativní – jeho nezbytným předpokladem je konkrétní úřední výkon.“¹³

V této době se již začaly uplatňovat základní daňové prvky a prvky poplatkových vztahů.

Subjekt daně byl stejnou osobou jako poplatník, tedy FO nebo PO s daňovou povinností. Nicméně se lišila od **plátce**, tj. osoby, která daň skutečně zaplatila.

Předmětem daně je hospodářská skutečnost (např.: příjem, právní jednání, majetek, užitky z předmětu, věci aj.) na jejímž základě bylo možné uložit daňovou povinnost.

Obsahem daně byla práva a povinnosti účastníků daňově právních vztahů.

Daňová sazba stanovuje výslednou částku daně, přičemž se uplatňovaly dva druhy daňových sazeb, *pevná* a *poměrná* určená procentem.¹⁴

Pro 19. století se nejčastěji uvádí následujících pět kategorií daní:

- podle pravidelnosti (pravidelné a nepravidelné)
- podle zdaňované techniky (přímé a nepřímé)
- podle předmětu daně (reální, osobní, spotřební, obchodové)
- podle vzniku daňové povinnosti (reální, osobní a nepřímé)

¹² FALADA, D., STARÝ, M. *Dějiny daní a poplatků*. Praha, Havlíček Brain Team. 2009, s. 93

¹³ FALADA-STARÝ, op. citace, s.93

¹⁴ FALADA, D., STARÝ, M. *Dějiny daní a poplatků*. Praha, Havlíček Brain Team. 2009, s.88-92

- podle kompetence daňového příjmu (celostátní, zemské a obecní)

Stejně můžeme třídit i různé druhy poplatků:

- podle předmětu zpoplatnění (úkonové a převodní)
- podle toho, komu byl určen výnos (státní, zemské, okresní, obecní)
- podle toho, který orgán poplatky vybíral (správní a soudní)
- podle způsobu povinnosti vybírání (obligatorní a fakultativní)
- podle způsobu stanovení poplatku (stálé, škálové, procentní)
- podle způsobu placení (bezprostřední a kolkové)¹⁵

2.1.3.1 Přímé daně

Nejdůležitější rozdělení je na daně přímé a nepřímé, tedy podle zdaňovací techniky. Z prvně jmenované skupiny daní se postupem času vytvořily daně výnosové a daně osobní příjmové nebo také důchodového typu. Nejvýznamnější právní úpravou přímých daní, která plnila hlavní úlohu v daňové problematice, až do roku 1927 byl zákon č. 220/1896 ř.z., o osobních daních přímých.

Mezi jednotlivé daně patřily: **pozemková daň**, později nazývána jako kontribuce, která je zároveň jedna z nejstarších na našem území, od roku 1820 se od ní oddělila **daň domovní, všeobecná daň výdělková** rozšířila okruh zdaňovaných osob, dále **výdělková daň veřejně účtujících podniků, rentová (úroková) daň** (neplatila mezi lety 1868-1896), **daň z příjmu** (důchodová), ze které se postupem stala nejvýznamnější přímá daň a nakonec specifická daň z příjmu – **daň z vyššího služebného**, která byla v roce 1919 zrušena jako protisociální.¹⁶

¹⁵ FALADA-STARÝ, op. citace, s. 93

¹⁶ DRACHOVSKÝ, J., Přehled finančního hospodářství v Československé republice. Praha, Ústřední nakladatelství, 1928, s. 90-160

2.1.3.2 Nepřímé daně

Nepřímé daně trpěly absencí sjednocující právní úpravy, proto byla jejich soustava roztržitá a zastaralá. Uvalovaly se na spotřebu a hradil je přímo výrobce nebo prodejce, který ovšem mohl daňové břemeno převést např. na odběratele, či jiný subjekt.

Mezi jednotlivé nepřímé daně patřily: **clo**, které dělíme na dovozní a vývozní („*povinná veřejná dávka stanovená právními předpisy, která je vybírána v přímé souvislosti s přechodem zboží přes státní hranici od osob, které zboží dovážejí. Rozhodným pro vyměření cla byl vždy přechod zboží přes státní hranici a dále jeho druh, množství a původ*“¹⁷), **potravní daň na čáře (akcíz)**, dále **cukerní daň**, která omezovala dovoz a naopak podporovala vývoz, **lihová daň** – první státní regulace je již z roku 1829, **pivní daň** vznikla již v roce 1627, **petrolejová daň** (později podřazena pod clo na dovážené minerální oleje) a **potravní daň z masa spotřebovaného mimo velká města a potravní daň z vína prodávaného na venkově**, sjednoceny roku 1829 patentem na všeobecnou **daň potravní**.¹⁸

Jak jsem uvedl výše, některé z dávek označené jako poplatky měly také daňovou povahu. Jejich výčet je uveden v poplatkovém zákoně č. 50/1850 ř. a z. Nejvýznamnější daní se zvláštním postavením je daň dědická, darovací a poplatkový ekvivalent, což byla náhrada za dědickou daň pro PO, které tuto daň neplatily. Poplatkový patent č. 50/1850 je doplnil o tzv. obohacovací poplatky (darovací poplatek, poplatek za převod jmění pro případ smrti a poplatkový ekvivalent).¹⁹

Centralizovaná soustava státní daňové správy pro svou funkčnost přetrvala s drobnějšími změnami až do 50. let 20. století. Všeobecná Dvorská komora fungovala až do roku 1848, kdy bylo zřízeno Ministerstvo financí, čímž se sjednotila ústřední správa přímých a nepřímých daní. Až téměř do konce 19. století byl hlavním aplikačním pramenem aplikační praxí pozměněné zásady

¹⁷ FALADA, D., STARÝ, M. *Dějiny daní a poplatků*. Praha, Havlíček Brain Team. 2009, s. 104-105

¹⁸ DRACHOVSKÝ, J., op. citace, s. 161-208

¹⁹ FALADA, D., STARÝ, M. *Dějiny daní a poplatků*. Praha, Havlíček Brain Team. 2009, s. 110-111

správního řádu. Právní úprava trpěla roztržitostí až do roku 1896, kdy se o určité sjednocení pokusil zákon č. 220/1896 říšského zákoníku, o přímých daních osobních, novelizován zákonem č. 13/1914 říšského zákoníku. Stát se snažil o pozitivní národohospodářské výsledky, ale vyhlášení daní se řídilo zásadou postačitelnosti, aby se vybralo jen tolik daní, kolik si jich žádaly úhrady veřejných potřeb.²⁰

2.1.4 Daňové právo v době 1. světové války a po vzniku Československa

První světová válka znamenala pro naše země mimo jiné i nové období daňového systému. Ve válečné době byla přijata řada opatření, která však vykazují velkou řadu závad, rovněž dochází k problémům s berní mravností. Po vzoru Dánska byla císařským nařízením č. 103/1916 vydána daň z válečných zisků, dále byly zavedeny císařským nařízením č. 280/1916 válečné přírážky, které až na dvě výjimky postihly všechny přímé daně.²¹

Po válce byla i u daňového práva prosazována kontinuita se starými předrevolučními normami, spolu s kontinuitou správního aparátu díky recepční normě.²² Od roku 1918, kdy bylo 28. října vyhlášeno Československo až po rok 1926 k výraznějším změnám stavu nedošlo. V Československu se začalo uzákoňovat jednotné zákonodárství a už roku 1922 se připravovat největší daňová reforma. Byla vedena snahou o sjednocení práva, lepší úpravu daňového řízení, kodifikaci dosud neupravených otázek, zprůhlednění daňového systému a v neposlední řadě také snížení daňového břemene, které během války výrazně vzrostlo. Jednalo se o nejvýznamnější změnu až do roku 1945²³

Součástí daňové reformy byly tři zákony, zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních s prováděcím vládním nařízením č. 175/1927 Sb. z. a n., dále zákon č. 77/1927 Sb. z. a n., o nové úpravě finančního hospodaření svazků úřední samosprávy, s prováděcím vládním nařízením č. 157/1927 Sb. z. a n. a vládním

²⁰ DRACHOVSKÝ, J., Přehled finančního hospodářství v Československé republice. Praha, Ústřední nakladatelství, 1928, s. 1-10

²¹ FALADA, D., STARÝ, M., op. citace, s. 119

²² zákon č. 11/1918 Sb. z. a n.

²³ DRACHOVSKÝ, J., BRACHTL, V., *Zákony o přímých daních československých, o nové úpravě finančního hospodaření svazků územní samosprávy a o stabilizačních bilancích ze dne 15. června 1927, č. 76, 77 a 78 Sb. z. a n. s nařízeními prováděcími a zákony souvisícími.* Praha: Československý kompas, 127, s 16-20

nařízením č. 15/1928 Sb. z. a n., které stanovilo vzorová pravidla pro obecní dávky a poplatky. Posledním pilířem je zákon č. 78/1927 Sb. z. a n., o stabilizačních bilancích. Ač přípravu reformy započal roku 1922 ministerský rada ministerstva financí Boleslav Fux, je označován jako Englišova daňová reforma. Karel Engliš se podílel na dotváření její konečné podoby a zejména na jejím prosazení. Jedním z hlavních přínosů jsou společné zásady a principy na kterých všechny daně stály.²⁴

Správou přímých daní byly pověřeny finanční úřady a to následovně:

- v první stolici: finanční úřady I. stolice neboli vyměřovací úřady
- v druhé stolici: finanční úřady II. stolice
- ve třetí stolici: ministerstvo financí²⁵

Finanční řízení po reformě z roku 1927 se dělilo na několik typů řízení, a to řízení ukládací, řízení kontrolní, řízení o opravných prostředcích, exekuční řízení a trestní řízení. Stálo na zásadách oficiality, materiální pravdy, ústnosti a povinné součinnosti poplatníka.

Dne 16. března 1939 byl na území Československa vyhlášen tzv. Protektorát Čechy a Morava. Správa daní se začala měnit v roce 1940, po odstranění celní hranice. Hned v prvním roce protektorátu došlo k zavedení nových daní (zvláštní daň z úroků z úsporných vkladů a daň z vystěhování). Postupně se daňové povinnosti rozšiřovaly (např. byla zavedena daň z motorových vozidel v roce 1942).

2.1.5 Daňové právo po druhé světové válce

Po druhé světové válce byla snaha spíše k návratu za stavu první republiky, stěžejním se proto znovu stal zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních. Systém nepřímého zdanění byl upraven ve více předpisech. Za zmínku pak stojí až zákon č. 194/1946 Sb., o dávce majetkového přírůstku a o dávce z majetku. Tyto dávky tvořily hlavní zdroj k odstranění škod způsobených válkou a

²⁴ DRÁCHOVSKÝ, J., BRACHTL, V., op. citace, s. 1-32

²⁵ DRÁCHOVSKÝ, J., BRACHTL, V., op. citace, s. 275

okupací.²⁶ Československo směřovalo k socialismu. Vláda národní fronty vytvořila tzv. Budovatelský program Gottwaldovy vlády, ve kterém se píše: „Zásadou je, aby daňový systém byl jednoduchý, přehledný a každému poplatníkovi srozumitelný a aby sociálně spravedlivě rozděloval veřejná břemena.“²⁷ Nejzásadnější přijatou změnou byl zákon č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy, který přinesl pracujícím značnou úlevu na daních a nově srážku ze mzdy prováděl ten, kdo mzdu vyplácel. Tzv. milionářská daň měla sloužit na zmírnění škod v zemědělství po katastrofálnímu suchu v roce 1947. Dne 31. října 1947 vyšel zákon č. 185/1947 Sb., o mimořádné jednorázové dávce a mimořádné dávce z nadměrných přírůstků majetku. Subjektem těchto dávek byl každý, kdo měl větší majetek než 1 mil Kčs, také ti, jejichž příjem byl vyšší než 240 tis Kčs ročně a ti, kteří měli větší přírůstek na majetku než 300 tis. Kčs.

Po únoru 1948 došlo k zavedení zemědělské a živnostenské daně, přičemž seznam živností byl rozdělen do čtyř oblastí:

- živnosti řemeslné
- živnosti maloobchodní a ambulanti
- živnosti hostinské
- živnostenská doprava motorovými vozidly, živnostenské povoznictví a pomocné živnosti dopravní²⁸

Stále zůstával v platnosti zákon o přímých daních z roku 1927, ale již roku 1948 se k systému přímých daní přidala daň z úroků z úsporných vkladů, o dva roky později daň z literární a umělecké činnosti a daň ze samostatné činnosti (zákonem č. 60/1950 Sb.). Dne 1. ledna 1949 došlo ke zrušení celé soustavy nepřímých daní a zákonem č. 283/1948 Sb., byla zavedena jediná všeobecná daň, přičemž dani podléhalo zboží uvedené v daňovém sazebníku. V neposlední řadě dochází v roce

²⁶ FALADA, D., STARÝ, M. *Dějiny daní a poplatků*. Praha, Havlíček Brain Team. 2009, s. 165-166

²⁷ Budovatelský program Gottwaldovy vlády. Praha: Orbis, 1946, s. 11

²⁸ zákon č. 49/1948 sb., o zemědělské dani

1945 k znárodnění soukromých podniků, kdy odvody z jejich zisků a ze zisků státních podniků činily velmi důležitou součást státního rozpočtu.²⁹

Staré daňové předpisy byly neustále předmětem novel, což mělo za následek jejich nepřehlednost a požadavek další daňové reformy. K té došlo v roce 1952 a jedná se o tzv. Kabešovu daňovou reformu (pojmenovanou po tehdejším ministrovi financí). Po Sovětském vzoru se daňový systém nově skládal ze dvou skupin. První skupinu tvořily daně socialistického sektoru hospodářství a druhou skupinu tvořily daně obyvatelstva. Cílem této reformy bylo přizpůsobit daňovou soustavu plánovanému socialistickému hospodářství, potlačit zbytky soukromých podnikatelů, získat zemědělce ke členství v jednotných zemědělských družstvech a promítnout do celého systému ideologické prvky.³⁰

Kromě daně z literární a umělecké činnosti byly k 31. prosinci 1952 zrušeny všechny daně a byla zavedena nová zjednodušená soustava daní.

- **Daně socialistického sektoru** – daň z obrátu, z výkonu, důchodová daň družstevních a jiných organizací a daň zemědělská
- **Daně placené obyvatelstvem** – daň ze mzdy, z příjmů obyvatelstva, domovní a živnostenská

V rámci dalšího zdokonalování byla soustava podnikových daní nahrazena soustavou podnikových odvodů³¹. Byl rozšířen okruh poplatníků a soustavu tvořily, odvod ze zisku, odvod ze jmění, z objemu mezd, příspěvek na sociální zabezpečení, odvod odpisů ze základních prostředků, dodatkové odvody a odvod státních hospodářských organizací.³²

Správa daní byla po roce 1949 převedena na národní výbory, kdy se stala součástí finančních odborů. Až v roce 1953 došlo k přijetí procesní normy a to vyhlášky ministra financí č. 162/1953 Ú.1., kterou se upravuje řízení ve věcech

²⁹ PICMAUS, F., *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. 1. vydání, Praha. Státní nakladatelství technické literatury, 1974, s.50

³⁰ BONĚK, V., *K historii daňových reforem v českých zemích*. Daně a finance. 2007, roč. 15. č. 11, s. 4-5

³¹ zákon Federálního shromáždění č. 111/1971 Sb., o odvodech do státního rozpočtu a příspěvku na sociální zabezpečení

³² PICMAUS, F., *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. 2. upr. vydání, Praha. Státní nakladatelství technické literatury, 1985, s. 58-65

daňových a vydávají se společné předpisy k provedení daňových předpisů. Následovala vyhláška č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. Platila zásada, že pokud není problematika řešena v hmotných předpisech, musí se hledat ve vyhlášce, pokud ani zde nebyla řešena, postupovalo se podle vládního nařízení o správním řízení.³³

2.1.6 Daňové právo po roce 1989

Poté co Československo začalo znovu směřovat k demokracii, postupně se měnilo i daňové právo. Jako v předlistopadovém období zůstalo dělení daní stejné, a to z hlediska subjektu na daně placené organizacemi a daně placené občany. První významnou změnu zaznamenala daň z obratu. Nejdříve byla zrušena záporná daň z obratu u potravin, pak u průmyslových výrobků, dodatková daň z obratu a také byly odstraněny tzv. cenové rozdíly, nakonec byla ke konci roku 1992 daň z obratu zúžena úplně. Odvody do státního rozpočtu upravoval zákon č. 156/1989 Sb. na několik typů odvodů: z objemu mezd, ze zisku, z odpisu základních prostředků a regulační cenové odvody,

Jelikož Československo chtělo nadále rozvíjet tržní mechanismus místo centrálního plánování, vyvstala znovu potřeba reformovat soustavu daní. Práce musely vzít v potaz i rozdělení republiky a snahu nově vzniklé České republiky stát se členem Evropských společenství. Nejdůležitější zásadou byla změna proporcí mezi přímými a nepřímými daněmi, dále právní dokonalost, efektivnost právy daní, spravedlnost zdanění, všeobecnost zdanění, jeho účinnost a sblížení našeho daňového systému se systémem zemí ES.³⁴

Soustava daní byla schválena dne 15. dubna 1992 zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, v této podobě nabyla dne 1. ledna 1993 účinnosti:

³³ BONĚK, V., *K historii daňových reforem v českých zemích*. Daně a finance. 2007, roč. 15. č. 11, s. 4-5

³⁴ GROSSOVÁ, M., *Finanční právo: nová daňová soustava*, 1. vydání. Olomouc. Vydavatelství Univerzity Palackého, 1995, s. 14-15

- Daň z přidané hodnoty včetně daně při dovozu
- Daně spotřební – z uhlovodíkových paliv a maziv, z lihu a destilátů, z piva, z vína, z tabáku a tabákových výrobků
- Daně z příjmů FO a PO
- Daň z nemovitosti
- Daň silniční
- Daň z dědictví a darování
- Daň z převodu nemovitosti
- Daně k ochraně životního prostředí

Mezi nejdůležitější přímou daň řadíme především daně z příjmů, které upravuje samostatný zákon č. 586/1992 Sb. Do nepřímých daní se nově zařadila daň z přidané hodnoty (dále jen DPH), kterou upravuje samostatný zákon č. 588/1992 Sb. a plně tak nahrazuje dosavadní daň z obratu. Jejím zavedením se velmi výrazně posílila váha nepřímých daní z rozpočtového hlediska. Do nepřímých daní patřila ještě spotřební daň, kterou je zatíženo jen pár vybraných skupin výrobků a byla upravena zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.³⁵

V rámci daňové reformy byla přijata i kodifikace daňového procesu v podobě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Novinkou bylo vyloučení subsidiárního použití správního řádu. Správou daní byly pověřeny Finanční ředitelství a finanční úřady.³⁶

2.1.7 Daňové právo v současnosti

Daňové právo samostatné České republiky prošlo od rozdělení federace několika změnami. Bylo třeba připravit celý právní řád na vstup republiky do Evropské unie, ke kterému došlo dne 1. května 2004. Zároveň zde byla potřeba přijetí procesního předpisu, jelikož doba porevoluční neposkytovala dostatečný

³⁵ GROSSOVÁ, M., Finanční právo: nová daňová soustava, 1. vydání. Olomouc. Vydavatelství Univerzity Palackého, 1995, s. 15-20

³⁶ Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech

časový prostor, aby přijatá úprava netrpěla vadami. V neposlední řadě došlo ke změně úřadů, které bylo správou daně pověřeny.

Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům vyspělých a obzvláště evropských zemí. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře i nadále z nepřímých a přímých daní. Po zrušení zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, je daňový systém vymezen soustavou daňových (hmotně právních) předpisů.

Mezi přímé daně patří:

- daň z příjmu FO a PO – i nadále zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- majtkové daně - daň silniční, z nemovitosti, z nabytí nemovitosti, dědická a darovací

Mezi nepřímé daně řadíme:

- univerzální daň z přidané hodnoty – nový zákon č. 235/2004 Sb., o DPH
- daně spotřební – nový zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ale jsou harmonizovány s příslušnými směrnicemi, podléhají ji minerální oleje, líh, pivo, víno a tabákové výrobky
- cla - jsou regulována celním kodexem EU
- ekologické daně - zahrnují například poplatky za znečištění vzduchu či vody a poplatky za odpad³⁷

Procesněprávní úprava je obsažena v těchto zákonech: zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek a v zákoně č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

³⁷ Daňový systém ČR: Popis systému. [online]. [cit. 18.3.2020]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

Zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky byl do naší právní terminologie zaveden pojem *Finanční správa*. Nahradil tak zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Soustava územních finančních orgánů byla nahrazena soustavou orgánů Finanční správy České republiky. V současné době tuto soustavu orgánů tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. Generální finanční ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí, Odvolací finanční ředitelství je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství, finanční úřady jsou podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství. Generální finanční ředitelství vykonává působnost pro celé území České republiky a jeho sídlem je hlavní město Praha. Odvolací finanční ředitelství vykonává rovněž působnost pro celé území a jeho sídlem je Brno. Čtrnáct finančních úřadů vykonává působnost na území vyšších územních samosprávných celků (tj. krajů), jejichž názvy jsou součástí názvů jednotlivých finančních úřadů. Patnáctým úřadem je Specializovaný finanční úřad, který vykonává působnost na celém území České republiky a jeho sídlem je hlavní město Praha. Všechny finanční úřady disponují územními pracovišti.³⁸

2.2 Vývoj zajišťovacího příkazu

Zajištění dosud nestanovené nebo nesplacené daně, není v českém (československém) daňovém právu žádnou novinkou. Jelikož na základě Čl. 2, zk. č. 11/1918 Sb., o zřízení samostatného státu československého byly přejaty všechny zákony, respektive zůstaly v platnosti, např. císařské nařízení z roku 1835, takzvaným trestní zákon důchodkový.

Zajišťovací příkaz se v českém (československém) daňovém právu poprvé vyskytl v zákoně číslo 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, přesněji v § 284 až § 290 tohoto zákona. § 248 odst. 1 je uvádí, že v případě ohrožení vybrání daně s přírůžkami, která ještě nebyla předepsaná, nebo nedošlo k její splatnosti, může vyměřovací úřad uložit poplatníkovi písemně zajištění částky složením jistiny v příkazu uvedené.³⁹ Zákon zároveň také upravoval kdo, kdy a jakým způsobem provede zajištění daně u poplatníka. § 285 určuje v odstavci 2, že oprávněný

³⁸ Finanční správa: Orgány finanční správy. [online]. [cit. 18.3.2020]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy>

³⁹ Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních

vydat zajišťovací příkaz je vyměřovací úřad, který je příslušný pro její vyměření.⁴⁰ Naopak § 400 upřesňuje provedení berní exekuce k zajištění daní. Předmětné ustanovení určuje, jakým způsobem může být provedeno zajištění pohledávek a jaký majetek může být zajišťovací exekucí zabaven. Jednalo se převážně o svršky či pohledávky a to pouze v případě, že by pohledávka byla z důvodu průtahu nevyimahatelná.⁴¹ Následně § 401 říká, za jakých okolností mohou být nabyté jistoty, tedy zabavené berní exekucí, zpeněženy, tedy nejprve po zpravení dlužníka o úmyslu jistoty peněžit a po projití 15denní lhůty.⁴² Zajištění daně měl na starosti vyměřovací úřad, jako úřad prvního stupně. Proti uloženému zajišťovacímu příkazu lze podat odvolání k finančnímu úřadu II. stolice, který rozhodne s konečnou platností. Odvolání však nemá odkladný účinek a není-li o něm rozhodnuto do 30 dnů, pozbývá zajišťovací příkaz platnosti.⁴³ Pro poplatníka bylo možné se berní exekucí vyhnout, pokud dobrovolně složil jistotu.

Tato úprava platila až do 8. června 1953, kdy vstoupila účinnost další právní úprava. V tomto případě však již nešlo přímo o zákon, ale byla to vyhláška ministra financí č. 162/1953 Ú. l.⁴⁴, kterou se upravuje řízení ve věcech daňových, a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů.⁴⁵ Tato vyhláška ve svém § 36 upravuje zajištění daně u právnických osob, které vstoupily do likvidace tak, že likvidátoři jsou povinni tuto novou skutečnost oznámit národnímu výboru.⁴⁶ Tato nová úprava také zavedla také institut zajištění daně používaný pouze v případě právnických osob, které vstoupily do likvidace. Úprava dává povinnost národnímu výboru učinit opatření potřebná k urychlenému stanovení daňových základů a daní. Vybrání nedoplatků na všech daních za celou dobu až do zániku právnické osoby. Podle potřeby zajistí přiměřenou úhradu na nesplatné nebo nepředepsané daně podle ustanovení § 96. Není-li možné tímto způsobem dostatečnou úhradu zajistit, protože dlužník je předlužen nebo neschopen platit, je nutné, aby národní výbor podal lidovému soudu příslušnému

⁴⁰ § 285 odst. 2 zk. č. 76/1927

⁴¹ § 400 odst. 1 zk. č. 76/1927 Sb. z. a n.

⁴² § 401 odst. 1 zk. č. 76/1927 Sb. z. a n.

⁴³ § 289 zk. č. 76/1927 Sb. z. a n.

⁴⁴ Ú.l. – úřední list

⁴⁵ Vyhláška ministra financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových

⁴⁶ § 36 odst.1 vyhlášky ministra financí č. 162/1953

podle sídla právnické osoby návrh na nařízení exekuční likvidace.⁴⁷ Všeobecnou úpravu zajištění úhrady na nesplatnou daň obsahuje § 96 této vyhlášky. Zajištění předepsání daně má opět na starosti národní výbor. § 96 v odstavci 2 a 3 uvádí, že je nutné zajistit nesplatnou nebo nepředepsanou daň zejména, jde-li o poplatníka, který brzy zanikne, např. likvidace podniku, nebo je-li odůvodněné podezření z krácení daně, hodlá-li se poplatník odstěhovat do zahraničí, nebo zda je plněno zahraniční osobě. Zajištění úhrady zajistí národní výbor a to tak, že vydá výměr, který obsahuje částku daně, která má být zajištěna a také jakým způsobem má tato daň být zajištěna. Nedílnou součástí je také odůvodnění, proč toto zajištění bylo nařízeno. Výměr je vykonatelný okamžitě⁴⁸.

Poprvé se vyskytuje, jako orgán předepisující zajišťovací příkaz, národní výbor. Ten na základě zk. č. 281/1948 byl pověřen výkonem finanční správy na 1. stupni, tedy za finanční úřady 1. stolice⁴⁹. Proti zajišťovacímu příkazu lze podat odvolání, kterému, jako v předchozí úpravě, není přiznán odkladný účinek. Avšak odst. 6 umožňuje vyřízení odvolání přímo národním výboru, který zajišťovací příkaz vydal a to pouze v případě autoremedury.

Tuto vyhlášku nahradila dne 28. února 1962 nová vyhláška ministerstva vnitra č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní poplatků.⁵⁰ Tato ve své čtvrté části zabývala zajištěním úhrady na nesplatnou nebo nepředepsanou daň. Tato vyhláška v § 43 odst. 1 již jmenovitě uváděla, který všechn majetek je možný poplatníkovi zabavit v rámci zajištění daně, pro případ, že by její vybrání v době její splatnosti vedlo ke značným obtížím. Většinou se výše zajištění určovalo pomocí pomůcek, které pro stanovení budoucí daně použil národní výbor.⁵¹ Ustanovení o zajištění daně u právnických osob již nebylo obsahem tohoto předpisu. Předpis neobsahuje možnost opravného prostředku proti zajišťovacímu příkazu. Celý předpis totiž v § 1 apeluje na „uvědomělý vztah poplatníka ke společnosti“, tedy že „vyměření a vybírání daní a poplatků se ve vyspělé socialistické společnosti děje za nejširší

⁴⁷ § 36 odst. 2 vyhlášky ministra financí č. 162/1953

⁴⁸ § 96 odst. 2 a 3

⁴⁹ Zákon č. 281/1948 Sb., o výkonu finanční správy národními výbory

⁵⁰ Vyhláška ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků

⁵¹ § 43 vyhlášky č. 16/1962 Sb.

účast občanstva“ a dále ve druhém odstavci je upřesněn styl řízení v daňových věcech a to tak, že musí být jednoduché, neformální.⁵²

Porevoluční vývoj přinesl nutnou změnu vnímání daňového práva. Předposlední významnou legislativní změnou byla s účinností 1. 1. 1993 zákon číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Úprava zajišťovacího příkazu je obsažena v § 71. Správce daně je oprávněn vydat zajišťovací příkaz pouze v případě, že je odůvodněná obava, že daň v době její splatnosti bude obtížně vybratelná. Je nutné také uvést důvody, na kterých správce daně staví svou obavu o budoucí nedobytnosti daně.⁵³

Oproti minulému předpisu je významná změna v subjektu, který vydává zajišťovací příkaz. Místo národního výboru se již hovoří o správci daně. Zároveň, je možné vyčíst z důvodové zprávy, že v průběhu legislativního procesu došlo k přečíslování návrhu zákona, tedy, že původně byl zajišťovací příkaz v § 70. Dle důvodové zprávy jsou opatření k zajištění navrhována pro krajní případy a v případě, že zajištění daně před její zákonnou splatností je úspornější, než vymáhání nezaplacené daně po termínu splatnosti.

Poslední výraznou a dnes účinnou změnou, bylo přijetí zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinný od 1. 1. 2011.⁵⁴ Daňový řád se ve svém 4 díle zabývá zajištěním daní a přesněji § 167 - § 169, které se zabývají výhradně zajištěním úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. Obecně se vymezuje dispozice k vydání zajišťovacího příkazu, hlavně k jeho odůvodnění. Tyto důvody by měly být uvedeny v rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz však není obsažen pouze v zk. č. 280/2009 Sb., ale také v zk. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ačkoli daňový řád ukládá základní lhůtu pro složení zajišťované daně na depozitní účet správce daně do 3 pracovních dnů, benevolentnější úprava než v Zákoně o správě daní a poplatku, kde byla lhůta 3 kalendářních dnů. Zákon o DPH, jako lex specialis, dává možnost správci daně určit, že je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.⁵⁵ Proti rozhodnutí lze podat odvolání. Toto odvolání nemá odkladný účinek, a

⁵² § 1 odst. 2 vyhlášky č. 16/1962 Sb.

⁵³ § 71 odst. 1. zk. č. 337/1992 Sb.

⁵⁴ zk. č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁵⁵ § 103 zk. č. 235/2004 Sb.

pokud není o odvolání rozhodnuto ve lhůtě 30 dnů, stává se rozhodnutí neúčinným.⁵⁶

2.3 Proces vydání a podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

Zajišťovací příkaz se v majoritě případů vydává v případě daňových podvodů, obzvláště na DPH. Podvod může spočívat v aktivním jednání daňového subjektu, nebo naopak jeho nekonání. Nejpropracovanější podvody, u kterých se při jejich odhalení přistupuje k vydání zajišťovacího příkazu, jsou takzvané karuselové podvody. V tomto případě jde o sofistikovaný podvod využívající možnosti a mezery správy DPH s tím, že pro ještě důkladnější zakrytí podvodu se využívá přeshraniční obchod, takzvané intrakomunitární dodání zboží do jiného státu Evropské unie.

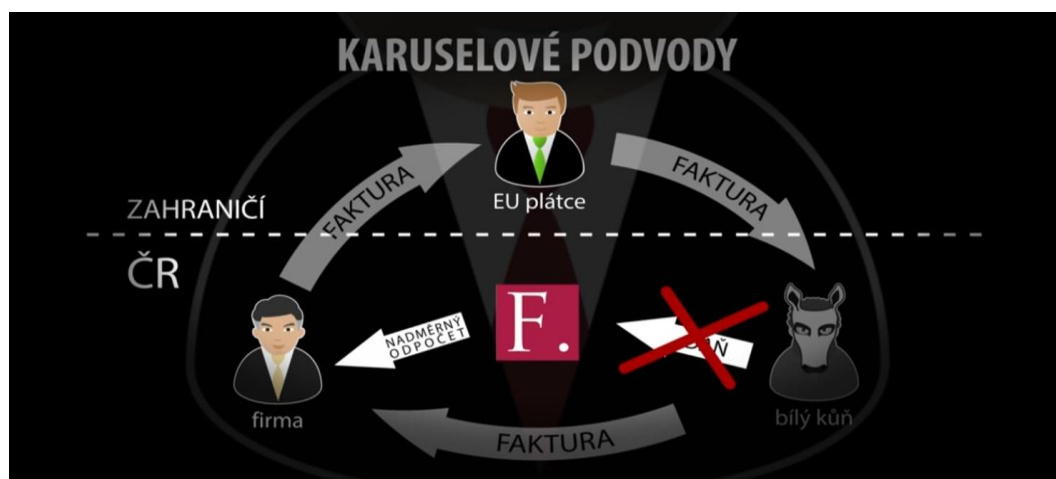


Schéma karuselového podvodu 1⁵⁷

Zajišťovací příkaz vydává územní pracoviště finančního úřadu. Ve většině případů vypracovává zajišťovací příkaz za pomoci interního systému ADIS, kde kontroluje majetek daňového subjektu, pracovník vymáhacího oddělení ve spolupráci s pracovníky kontrolních oddělení. V případě zajištění daně na základě § 103 ZDPH spolupracuje na zpracování odůvodnění také Sekce řízení rizik. V takovém případě vzniká problém, jelikož vše na čem spolupracuje útvar řízení

⁵⁶ § 168 odst. 1 zk. č. 280/2009 Sb.

⁵⁷ Obrázek vytvořen z videa [online]. [cit. 22.3.2020] dostupným na:

<https://www.youtube.com/watch?v=7alPSDqIEas&t=59s>

rizik, podléhá utajení. Proto se v mnohých případech pracovníci správce daně podílí na vydání zajišťovacích příkazů bez dostatečných informací. V případě, že se zajištění daně týká DPH, rozhoduje o vydání předmětného zajišťovacího příkazu garant oddělení nepřímých daní. V případě, že se názorově nesetkají útvar řízení rizik a garant, rozhoduje o vydání ředitel příslušného finančního úřadu.⁵⁸ Z veřejně dostupných zdrojů vyplývá, že ne všechny metodiky jsou zveřejněny, neboť tento metodický pokyn obsahuje začerněné pasáže, tedy neveřejné informace pro správce daně.

Pro vydání zajišťovacího příkazu musí mít správce daně odůvodněnou obavu. Zákon nijak nespecifikuje, co přesně znamená odůvodněná obava. Podmínkou je, že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela nebo částečně nedobytná, nebo výběr daně bude spojen se značnými obtížemi. Zajišťovací příkaz může být tedy vydán jen v případě, že tyto obavy existují.⁵⁹ Samozřejmě každý člověk může mít jinou představu o tom, co přesně znamená odůvodněná obava. Tento termín musel postupně specifikovat Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích. Stěžejní jsou pro správce daně tyto dvě podmínky, které musí odůvodnění obsahovat:

- přesvědčení o budoucím stanovení daně,
- budoucí dobytnost daně.

2.3.1 Judikatura Nejvyššího správního soudu

Postupem času byly Nejvyšším správním soudem vymezeny minimální požadavky na odůvodnění zajišťovacích příkazů. Z rozsudků č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 ze dne 7. 1. 2016 a č. j. 6 Afs 255/2015 – 46 ze dne 9. 6. 2016 vyplývá, že správce daně v rámci zajišťovacího příkazu předně zkoumá naplnění podmínek

⁵⁸ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k organizačnímu zabezpečení postupu při zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty ze dne 28. 7. 2015, č. j. 28546/15/7100-40124-709095

⁵⁹ BAXA, J.; DŘÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVSKÁ, M. *Daňový řád. Komentář. II. díl* Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1018

pro vydání zajišťovacího příkazu a to jednak existenci a výši budoucí daně ale také její nedobytnost, nebo obtížná vymahatelnost v budoucnu.⁶⁰

2.3.1.1 Otázka budoucího stanovení daně

První definovanou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu je přesvědčení o budoucím stanovení daně, či pravděpodobnost budoucího stanovení a to na základě daňového řízení, nebo skutečností správci daně jinak známých.⁶¹ Není však nutné, aby správce daně prokázal detailně pravděpodobnost stanovení daně. Toto stanovení je předmětem nalézacího řízení, a pokud by byla stanovena již u zajišťovacího příkazu, byla by daň stanovena dvakrát.⁶² Je nezbytné, aby odůvodnění budoucího stanovení daně bylo odůvodněno přezkoumatelným způsobem.⁶³ Zakládající se na judikatuře správních soudů vyplývají následné obecné náležitosti. Správce daně na základě dostupných údajů z daňových přiznání a z obchodního a živnostenského rejstříku popíše ekonomickou činnost daňového subjektu. Uvede skutečnosti o sídle daňového subjektu. V případě, že se jedná o virtuální sídlo, je tato skutečnost uvedena, tak jako případný záznam z místního šetření. Správce daně dále popíše transakci, u které došlo již ke stanovení daně či se její stanovení předpokládá a má se za to, že bude v budoucnu obtížné vymahatelná.

1. V případě, že probíhá nalézací řízení.

V průběhu daňové kontroly správce daně zjistí, že poslední tvrzená daň byla stanovena daňovým subjektem odlišně od daně, která z dosavadních výsledků kontroly vyplývá a daňový subjekt neunese důkazní břemeno⁶⁴, nebo je na daňový subjekt důkazní břemeno přeneseno a ten toto břemeno neunese.⁶⁵

2. Vyhledávací činností byly zjištěny skutečnosti zpochybňující věrohodnost, průkaznost nebo správnost povinných evidencí.

⁶⁰ Rozsudky 4 Afs 22/2015 – 104 ze dne 7. 1. 2016 a č. j. 6 Afs 255/2015 – 46 ze dne 9. 6. 2016

⁶¹ Rozsudky 4 Afs 22/2015 – 104 a 10 Afs 18/2015 – 48 ze dne 11. 3. 2015

⁶² Rozsudek 4 Afs 22/2015 – 104

⁶³ Rozsudky 4 Afs 22/2015 – 104 a č. j. 6 Afs 160/2016 – 27 ze dne 1. 2. 2017

⁶⁴ § 92 odst. 3 zk. č. 280/1009 Sb.

⁶⁵ § 92 odst. 4 zk. č. 280/2009 Sb.

V případě, že správce daně vyhledávací činností zjistí nepřesnosti, většinou doposud nebylo zahájeno nalézací řízení. Správce daně se na základě zjištěných skutečností domnívá, že daňový subjekt má dosud nepřiznanou daňovou povinnost, nebo má správce daně ze zjištěných událostí pochybnosti o uskutečnění deklarované obchodní transakce. Při vydání zajišťovacího příkazu je nutné uvést, jakým způsobem správce daně dospěl ke svému závěru a čím je tento závěr podepřen a jaké jsou pochybnosti o průběhu předmětné transakce.

3. Byl zjištěn řetězec zasažený daňovým podvodem.

Ze statistických údajů vyplývá, že převažuje vydávání zajišťovacích příkazů za účelem zajištění dosud nestanovené daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty. A to z důvodu zjištěného řetězce zasaženého daňovým podvodem. Účast na řetězci zasaženého podvodem však automaticky nemůže vést k domněnce, že bude daň stanovena a správce daně nemůže být automaticky přesvědčen, že bude v budoucnu nedobytná.

Správce daně má povinnost dostačujícím způsobem prokázat objektivní okolnosti prokazující to, že subjekt, kterému bylo zboží dodáno nebo poskytnuto plnění či který plnění poskytl, věděl či mohl vědět, že se takto účastní na plnění, které je součástí úniku na DPH.⁶⁶ Na základě zvýšených nároků judikatury Soudního dvora Evropské Unie se tyto zvýšené nároky musely promítnout do praxe správce daně.

Správce daně je dále povinen uvést v čem přesně shledává daňový podvod. V případě řetězce by měl správce daně přistoupit ke zkoumání míry pravděpodobnosti stanovení daně v budoucnu na základě účasti subjektu v podvodném řetězci teprve poté, co se nepodařilo z dostupných informací vyloučit uskutečnění zdanitelného plnění osobou povinnou k dani⁶⁷ a jeho použití pro ekonomické účely subjektu podle ZDPH. Následně správce daně identifikuje jednotlivé články v řetězci, přiřadí jim role a řetězec vyjádří graficky. Přes všechny tyto povinnosti, které jsou na správce daně kladeny o přesné identifikaci

⁶⁶ Rozsudek SDEU C – 285/11 Gábor Tóth ze dne 6. 9. 2012

⁶⁷ Bod 26 předcházejícího rozsudku

jednotlivých článků řetězce, nesmí být porušeny povinnosti mlčenlivosti kladené na správce daně § 52 - § 55 zk. č. 280/2009 Sb. Dále je nezbytné, aby správce daně prokázal, jakým způsobem byl podvod spáchán a není třeba prokazovat, jakým článkem řetězce byl podvod spáchán. Správce daně má tedy povinnost zjistit, kterého zdaňovacího období se chybějící daň týká. Tedy je nutné určit, kdy subjekt neplnil své daňové povinnosti.

Při odůvodňování zajišťovacího příkazu není nutné, aby se správce daně soustředil pouze na chybějící daň a související obchodní transakci, ale je vhodné, aby popsal také další nestandardnosti, které jsou důležité pro doložení existence daňového podvodu. Pro odůvodnění může využít informace, které obdržel také z jiných daňových řízení.

Z judikatury již zmíněné také vyplývá, že pro případ budoucího stanovení daně u daňového subjektu je důležitá jeho vědomá či alespoň povědomá účast v podvodném řetězci. Je důležité také uvést objektivní okolnosti, podle kterých správce daně dospěl k názoru, že daňový subjekt o podvodu věděl či mohl vědět. V případě těchto okolností je správce daně vázán na obchodní transakci, kterou tento subjekt provedl.

2.3.1.2 Budoucí dobytost daně

Pro odůvodněnou obavu lze jako nejvýznamnější skutečnosti předně uvést tyto následující⁶⁸:

- Ukončování podnikatelské činnosti
- Vyvádění majetku – je možné zahrnout i situaci, kdy jsou jediným majetkem finanční prostředky na bankovním účtu
- Hrozba insolvence – nehledě na výši zajišťované daně

Je tedy nutné, aby alespoň jednu z těchto podmínek daňový subjekt splňoval, aby správce daně vydání zajišťovacího příkazu dostatečně podložil. Následně je vhodné uvést i další skutečnosti, které mohou podpořit odůvodněnou obavu.

⁶⁸ Rozsudky č. j. 6 Afs 364/2017 -54 ze dne 7. á. 2018 č. j. 5 AFS 321/2017-29 ze dne 12. 9. 2018, č. j. 6 AFS 373/2017-38 ze dne 17. 10. 2018 a č. j. 9 Afs 330/2017-60 ze dne 19. 12. 2018

1. Vědomé a aktivní zapojení do řetězce
2. Přesun sídla firmy na nekontaktní adresu bez zjevného důvodu, či přesun sídla do zahraničí
3. Nepoměr mezi budoucí výší daňové povinnosti k možnostem daňového subjektu
4. Nespolupráce se správcem daně a další.

Odůvodněnou obavu je nutné také v zajišťovacím příkazu odůvodnit. Nejlépe se takovéto odůvodnění provádí majetkovou analýzou, kde správce daně musí vyhodnotit nejenom následující informace. Správce daně prověří dostupné registry, rejstříky a seznamy. Ke zjištěnému majetku připojí popis, kdy vyhodnotí předpokládanou cenu, zda je majetek zatížen zástavním právem. Dále popíše stav bankovních účtu včetně transakcí, které byly uskutečněny za sledované období včetně jejich popisu formy, tedy jestli byly provedeny elektronicky či hotovostně. Správce daně provede analýzu účetních záznamů. Porovnávání aktiv a pasiv daňového subjektu a předpokládané výši v budoucnu stanovené daně popřípadě daně nesplacené nelze použít jako odůvodnění pro dovození odůvodněné obavy k vydání zajišťovacího příkazu.⁶⁹

Po vydání zajišťovacího příkazu je nutné, aby správce daně přezkoumával důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, jak je uvedeno v § 168 odst. 3 zk. č. 280/2009 Sb., daňový řád. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že tato povinnost musí být zaznamenána ve spisu daňového subjektu.⁷⁰

Můžeme si také položit otázku, zda nebyly zajišťovací příkazy nadužívány, či dokonce zneužívány správcem daně.

⁶⁹ Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 330/2017-60

⁷⁰ Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 88/2017 – 39 ze dne 4. 5. 2017

Z následující tabulky vyplývá, že meziročně v letech 2013 a 2014 vzrostl počet zajišťovacích příkazů, ačkoli zajišťovaná částka klesala. Až meziročně 2018 a 2019 proběhlo opět skokové snížení počtu vydaných zajišťovacích příkazů

1	2					3				4			11	12	13
	Zajišťovací příkazy (ZajP)					Úhrady ze zajištění				Počet plátců DPH					
	Rok	Počet vydaných ZajP	Částka v mil. Kč	Počet subjektů	Průměr na 1 subjekt		Částka v mil. Kč	Z toho KOBRA v mil. Kč	Z toho KOBRA v % na celkové částce	Z toho Centrální KOBRA v mil. Kč	Celkem	Z toho s měsíčním zdaňovacím obdobím			
Počet ZajP					Částka v mil. Kč										
2013	457	6 173	280	1,63	22,0	Nebylo statisticky sledováno	KOBRA neexistovala			508 046	139 634	Nebylo statisticky sledováno			
2014	1 032	4 172	328	3,15	12,7	256	0	0%	0,0	512 034	172 664	6,1%			
2015	1 605	3 633	424	3,79	8,6	822	453,7	55%	75,2	506 309	192 075	22,6%			
2016	1 561	3 329	309	5,05	10,8	1 098	486,5	44%	92,5	503 145	224 701	33,0%			
2017	1 420	1 594	358	3,97	4,5	690	342,6	50%	157,2	522 266	258 590	43,3%			
2018	1 174	1 472	355	3,31	4,1	471	433,6	92%	229,9	535 507	283 320	32,0%			
2019	765	559	185	4,14	3,0	477	94,5	20%	0,2	548 888	307 380	85,4%			
Celkem	8 014	20 932	2 239	3,58	9,3	> 3 814	1 810,9	47%	555,0						

Zajišťovací příkazy 1⁷¹

Je vhodné se také pozastavit na úspěšnosti správce daně před správním soudem. Z údajů, které se zabývají časovým obdobím od roku 2010 do roku 2019, je zřejmé, že z celkového počtu 285 vydaných zajišťovacích příkazů jich 191 bylo napadeno u správního soudu. Úspěšnost správce daně však činí cca 70 %.⁷² Nelze však již dohledat, jakých částek se týkaly prohrané spory a kolik tak daňová správa musela vrátit zabavených finančních prostředků.

⁷¹ Zajišťovací příkazy. [online]. [cit. 22.3.2020]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>

⁷² tamtéž

3 Předběžné opatření v právu ČR a jeho uplatnění v daňovém právu

Jelikož je zajišťovací příkaz obzvláště tvrdý nástroj s velice nepříjemnými dopady na daňový subjekt, převládá všeobecný názor, že by měl být využíván pouze v nezbytných případech, jako krajní možnost. Je tedy otázkou, zda by měl existovat institut, který by nebyl tak tvrdý. Jako jedna z možností je zavedení předběžného opatření. V českém daňovém právu se však institut předběžného opatření nevyskytuje. Je tedy otázkou, zda by předběžné opatření mělo své místo a zda by bylo možné toto využít před vydáním zajišťovacího příkazu.

Předběžné opatření má dle platné legislativy dočasnou povahu a je k němu přístupováno v případě, že je třeba poskytnout ochranu právem chráněných zájmů. Je na rozhodnutí daného orgánu, zda na žádost či z moci úřední, jestli přistoupí k vydání předběžného opatření. Předběžné opatření lze uložit pouze v průběhu řízení a jeho cílem je ochrana práv v případě, že je podezření, že mohou být porušeny, nebo že může být zhatěn průběh řízení.

Proto je vhodné zanalyzovat institut předběžného opatření tak, jak je známý dnes. Předběžné opatření je zavedeno v § 74 - § 77a zákoně číslo 99/1963 Sb., Občanský soudní řád.⁷³ Dále je předběžné opatření zavedeno také v § 61 zákoně číslo 500/2004 Sb., Správní řád. Je také uvedeno v § 88b - § 88o zákona číslo 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním V neposlední řadě je předběžné opatření obsaženo také v § 38 zákona číslo 150/2002 Sb., Soudní řád správní. Je zřejmé, že předběžné opatření je obsažené ve všech oborech práva, kromě daňového.

Obecně lze tedy určit, že o předběžném opatření rozhoduje buď soud, nebo správní orgán. Předběžným opatřením jsou prozatímně řešeny poměry mezi účastníky řízení do doby, než je vydáno rozhodnutí. Nejblíže možnému využití předběžného opatření v daňovém právu je předběžné opatření podle správního řádu.

Dále je předběžné opatření řešeno také v mezinárodních smlouvách a právu Evropské Unie a však v těchto případech se předběžné opatření týká

⁷³ Zákon číslo 99/1963 Sb., Občanský soudní řád ve znění pozdějších předpisů

daňového práva. Mezinárodní smlouvou je Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (ve znění Protokolu...) (Štrasburská úmluva). V článku 12 této úmluvy se hovoří o takzvaných předběžných opatřeních v originále **precautionary measures**: „Na žádost dožadujícího státu je dožadovaný stát povinen s ohledem na vymáhání daně přijmout předběžná opatření, a to i v případě, že je daná pohledávka napadena nebo dosud není předmětem dokladu umožňujícího její vymáhání.“ Stejný pojem se také objevuje ve Směrnici rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní poplatků, cel a jiných opatření ve svém článku 16.

Předběžné opatření vydávané podle zk. č. 500/2004 Sb., správní řád je nejbližší předběžnému opatření, které by bylo možné využít také v daňovém právu. V případě předběžného opatření vydávaného podle § 61, které je vydáváno až v průběhu samotného řízení, přikazuje, aby někdo něco vykonal, něčeho se zdržel nebo něco strpěl, lze jím také zajistit věc, která může sloužit jako důkazní prostředek, nebo věc, která může být předmětem správní exekuce. Předběžné opatření se vydává ve správním řízení formou rozhodnutí. Jsou-li naplněny podmínky, vydá správní orgán předběžné opatření bez návrhu z moci úřední. Podmínkami jsou zákonem předvídatelné důvody. Primárním úkolem předběžného opatření je odvrátit škody, které by mohly vzniknout, kdyby nebylo předběžné opatření vydáno.

Předběžné opatření by mělo být v obsahu maximálně konkrétní. Je vhodné, aby obsahovalo precizní popis činnosti, která má být vykonána a také doby, po kterou toto opatření platí. Mělo by také přesně definovat, kterých činností se má adresát zdržet, či naopak, co má provést či strpět.

V případě využití předběžného opatření v daňovém právu nelze odhlédnout od právní úpravy, která je dnes platná jak ve správním řízení, tak i v daňovém řízení. Není nezbytné, aby případně předběžné opatření v daňovém řízení, věrně korespondovalo s předběžným opatřením ve správním řízení, ale naopak je nezbytné, aby předběžné opatření implementované do daňového práva dodržovalo zásady správy daní a poplatků.

Předběžné opatření by v daňovém právu mělo postavení jakéhosi mezičlánku, mezi daňovou kontrolou a zajišťovacím příkazem. Odstraňovalo by

pro daný případ neodůvodnitelnou tvrdost zákona. Zároveň by také zachovávala možnou ekonomickou činnost daňového subjektu s tím, že by ji po dobu nezbytně nutnou dozorovala daňová správa, tak jak je uvedeno dále.

4 Předběžné opatření a jejich výkon v oblasti daňového práva ve vybraných státech EU

4.1 Polská daňová správa

V Polském daňovém právu není předběžné opatření nijak ošetřeno. Upraven je zajišťovací příkaz stejně jako v českém daňovém řádu. Článek 33 a následující Dz.U. 2018 poz. 800, ve svém § 1 hovoří o tom, za jakých podmínek lze vydat zajišťovací příkaz. Hlavní podmínkou je, že správce daně má odůvodněnou obavu o vybratelnosti budoucí daně dosud neurčené nebo nesplacené. Dalším důvodem je, že daňový subjekt činí kroky ke zbavení se svého majetku, včetně jeho prodeje, což může mít za následek budoucí nevymahatelnost z důvodu nemajetnosti. Toto rozhodnutí o zajišťovacím příkazu je možné vydat také v případě, že je prováděna kontrola a je patrné, že na základě výsledku kontroly bude daň doměřena. V tomto případě je součástí zajištění také úrok za pozdní zaplacení daně. V případě, že je vydáváno rozhodnutí v průběhu kontroly, tak se uvádí předpokládaná daňová povinnost a z ní vypočítané úroky z prodlení ke dni vydání příkazu. Rozhodnutí o zajištění ze zákona pozbývá platnosti buď 14 dní po doručení rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, dnem doručení rozhodnutí o vrácení daně. Skončení platnosti tohoto rozhodnutí nemá vliv na příkaz k zajištění vydaný podle ustanovení o exekučním řízení. Rozhodnutí o zajištění lze uplatnit také na osoby, které jsou uvedeny v čl. 115, 116 a 116a., tedy na osoby, které byly v čase vzniku nedoplatku, ovládajícími osobami společností, kterým byl doručen zajišťovací příkaz. Těmto osobám lze tako doručit rozhodnutí o zajištění v případě, že je zde odůvodněná obava o vymahatelnosti daňové povinnosti. Je možné také zajistit zajišťovanou povinnost bankovní zárukou, šekem potvrzeným národní bankou státu výstavce nebo převodem finančních prostředků na účet správce daně.

Je tedy patrné, že výkon zajišťovacího příkazu je obdobný jako v České republice. Polské daňové právo nezná předběžné opatření.

4.2 Belgická daňová správa

Daňová správa Belgického království využívá pro vydávání předběžných opatření ustanovení soudního řádu. Předběžné zajištění movitého majetku a

preventivní zajištění nesklizeného ovoce a plodin. Tato pravomoc je dána čl. 1422 soudního řádu. Předběžné zajištění nesklizených plodin a ovoce je úkonem, kterým daňový exekutor zajistí sezónní produkty půdy (plodin, ovoce ze stromů a samotné stromy apod.) předtím, než jsou odděleny od země. Produkt se prodává, jakmile dozraje. V tomto případě se o opatření žádá pro případy, kdy se jedná o pohledávky napadené nebo dosud nesplatné, pro něž existuje vykonatelný exekuční titul, ale je zde riziko insolvence, platební neschopnosti, nebo schovávání zboží. Další možností je, že sice není vykonatelný, ale je ohroženo budoucí vybrání daně. Další možností je **preventivní zajištění nemovitostí** na základě čl. 1429 soudního řádu. Předběžné zajištění nemovitostí se týká nemovitostí ve vlastnictví dlužníka, a některé realitní práva, jako například užívacího práva. Je třeba poznamenat, že nemovitost, která slouží jako hlavní sídlo jako osobu samostatně výdělečně činnou, může být prohlášena orgány, jako nezabavitelná. V tomto případě se o opatření žádá pro případy, kdy se jedná o pohledávky napadené nebo dosud nesplatné, pro něž existuje vykonatelný exekuční titul, ale je zde riziko insolvence, platební neschopnosti, nebo schovávání zboží. Další možností je, že sice není vykonatelný, ale je ohroženo budoucí vybrání daně. Předběžné **zajištění pohledávek dlužníka** na základě čl. 1445 soudního řádu. Preventivní opatření proti dlužníkovi daňového dlužníka neboli poddlužníkovi. Řádným soudním příkazem je podle obvyčejného právního předpisu zabavení peněz nebo cenných papírů (např. Dluhopisy, akcie na jméno nebo bezpapírové akcie atd.), které patří daňovému poplatníku, kterému je zabavováno a které má v držení třetí strana (věřitel). Jedná se tedy především o zabavení pohledávky. Poslední možností je **zajištění lodí (mořská) a plavidel (vnitrozemské)** podle čl. 1467 soudního řádu. Lodě a plavidla jsou movité věci, nicméně ke své velikosti se na ně vztahují speciální předpisy. Soudce může rozhodnout o předběžném zajištění lodí a plavidel, které jsou v jurisdikci soudu. V těchto případech musí být žádost o předběžné opatření předána soudu a jedná se o soudní rozhodnutí.

Další možné případy se řídí daňovým řádem zákonem o DPH. Jedná se o **zřízení zástavního práva** na dlužnických nemovitostech podle čl. 425 daňového řádu z roku 1992 nebo čl. 86 zákona o DPH. **Převedení přeplatku na dani daňovou správou** podle čl. 166 královského výroku implementovaného do zákona o dani z příjmu z roku 1992. Stavební práce: srážková povinnost a

osobní odpovědnost podle čl. 402 – 403 zákona o dani z příjmu z roku 1992. Zákazník, který si objednáva stavební práce od neregistrovaného dodavatele, který má daňové nedoplatky je povinen 15 % z platby (bez DPH) převést finančnímu úřadu. Toto opatření může být považováno za předběžné opatření. Naopak tento samý klient může být uznán odpovědným za až 35 % daňových dluhů dodavatele. Neposledním nástrojem je odpovědnost ředitelů společností podle čl. 442quarter zákona o dani z příjmu a čl. 93 C, zákona o DPH. Tyto předpisy zakládají osobní odpovědnost ředitelů společností za nezaplacenou daň z příjmu nebo DPH.

Na základě prozkoumaných předpisů lze konstatovat, že v převážné míře je vydání předběžného opatření závislé na rozhodnutí soudu. Správce daně je povinen podat žádost o vydání rozhodnutí a tuto žádost si před soudem obhájit.

4.3 Slovenská daňová správa

Legislativa Slovenské republiky v zákoně číslo 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) ve svém § 50 hovoří o tom, že správce daně může po dobu daňové kontroly nebo v případě určení daně pomocí pomůcek a obzvláště v případě, že je toto spojeno s odůvodněnou obavou, že bude následné vybrání či vymáhání daně spojené s nepřiměřenými překážkami, přikázat daňovému subjektu aby něco udělal, nebo se něčeho zdržel. Primárně jde o složení finančního obnosu na účet správce daně a nadále nedisponoval s věcmi nebo právy, které jsou v rozhodnutí specifikována.

V případě, že má správce daně pochybnosti, že bude složená finanční jistota, může správce daně rozhodnout, že je toto rozhodnutí vykonatelné okamžitě.

Rozhodnutí o předběžném opatření týkající se nemovitých věcí je doručováno daňovému subjektu a příslušnému katastrálnímu úřadu. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva na motorové vozidlo je doručováno daňovému subjektu a policejnímu sboru. Správce daně daným orgánům také sdělí, kdy nabylo rozhodnutí o předběžném opatření právní moci. Dále je také důležité uvést, že právní úkony, které jsou provedeny v rozporu s vydaným předběžným opatřením, jsou neplatné.

Předběžné opatření tedy ukládá správce daně, bez ingerence soudu. Jsou dány dva možné případy předběžného opatření, tedy buď složení finanční zálohy (jistiny) na účet správce daně, nebo zákaz nakládání s majetkem, který správce daně určí v rozhodnutí. Je také možné, aby v případě obavy o složení jistiny ve správcem daně určeném termínu bylo toto předběžné opatření účinné dne vydání. Je zřejmé, že předběžné opatření, tak jak je uvedeno ve slovenském daňovém poriadku, je vydáváno správcem daně. Obdobně je vydáváno také předběžné rozhodnutí z moci úřední podle § 61 zákona číslo 500/2004 Sb., správní řád, v České republice.

5 Návrh na implementaci institutu předběžných opatření do zk. č. 280/2009 Sb., daňový řád

Návrh

ZÁKON

ze dne ... 2020

kterým se mění zákon č 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ

Změna daňového řádu

Čl. I

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 267/2014 Sb., zákona č. 375/2015 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 368/2016 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 94/2018 Sb., zákona č. 80/2019 Sb. a zákona č. 111/2019 Sb., se mění takto:

1. § 167 se mění na § 167a
2. Před § 167a se doplňuje § 167, který včetně nadpisu zní:
„§ 167

Předběžné opatření

(1) Správce daně nařídí předběžné opatření z moci úřední v průběhu daňové kontroly, pokud se předpokládá, že bude výsledkem daňové kontroly nedoplatek daně a je předpoklad, že bude v době doměření nedobytný.

(2) Předběžným opatřením správce daně daňovému subjektu:

- a) zakáže dispozici s neovítm majetkem,
- b) omezí dispozici s finančními prostředky, možnost dispozice určí správce daně,
- c) zakáže dispozici s movitým majetkem, a nebo
- d) přikáže složení finanční jistoty ve prospěch správce daně.

(3) Předběžné opatření se oznamuje jen tomu, koho se týká, popřípadě orgánu, kterého se týká.

(4) Předběžné opatření je účinné dnem doručení.

(5) V případě potřeby je možné, aby daňový subjekt správce daně požádal o uvolnění finančních prostředků a to výhradně na:

- a. platby za spotřebované energie
- b. Mzdy zaměstnancům
- c. nákup materiálu na základně objednávek

(6) Proti předběžnému opatření je možné podat odvolání. Odvolání nemá odkladný účinek.

(7) V případě, že správce daně shledá uplatnění předběžného opatření jako nedostatečné nebo je zřejmé, že je finanční situace daňového subjektu tak vážná, že vydání předběžného opatření nepovede k uhrazení v budoucnu daně tvrzené nebo doměřené, postupuje správce daně podle § 167a.“

3. V § 168 se doplňuje odstavec 7, který zní

„(7) Pro § 167 se použije tato ustanovení obdobně.

ČÁST DRUHÁ

Změna zákona o dani z přidané hodnoty

Čl. II

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č.
635/2004 Sb.,

zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 124/2005 Sb., zákona č. 215/2005 Sb.,
zákona

č. 217/2005 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona
č. 545/2005 Sb.,

zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 230/2006 Sb., zákona č. 319/2006 Sb.,
zákona

č. 172/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 270/2007 Sb., zákona
č. 296/2007 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č.
302/2008 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 362/2009
Sb., zákona č. 489/2009 Sb., zákona č. 120/2010 Sb., zákona č. 199/2010 Sb.,
zákona č. 47/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č.
457/2011 Sb., zákona č. 18/2012 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákona č. 333/2012
Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 502/2012 Sb., zákona č. 241/2013 Sb.,
zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 196/2014 Sb., zákona č.
262/2014 Sb., zákona č. 360/2014 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č.
113/2016 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č.
298/2016 Sb., zákona č. 33/2017 Sb., nálezů Ústavního soudu, vyhlášeného pod č.
40/2017 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 225/2017 Sb., zákona č. 371/2017
Sb., zákona č. 283/2018 Sb., zákona č. 6/2019 Sb., zákona č. 80/2019 Sb. a
zákona č. .../2019 Sb., se mění takto:

1. § 103 se mění na § 103a
2. § 103 včetně nadpisu zní

„§ 103

Předběžné opatření

(1) Správce daně nařídí předběžné opatření z moci úřední v průběhu daňové kontroly na dani z přidané hodnoty, pokud se předpokládá, že bude výsledkem daňové kontroly nedoplatek daně a je

předpoklad, že bude v době doměření nedobytný, nebo pokud je kontrola součástí šetření případného daňového podvodu.

(2) Předběžným opatřením správce daně daňovému subjektu:

- a) zakáže dispozici s neovitým majetkem,
- b) omezí dispozici s finančními prostředky, možnost dispozice určí správce daně,
- c) zakáže dispozici s movitým majetkem, a nebo
- d) přikáže složení finanční jistoty ve prospěch správce daně.

(3) Předběžné opatření se oznamuje jen tomu, koho se týká, popřípadě orgánu, kterého se týká.

(4) Předběžné opatření je účinné okamžikem vydáním.

(5) V případě potřeby je možné, aby daňový subjekt správce daně požádal o uvolnění finančních prostředků a to výhradně na:

- a. platby za spotřebované energie
- b. Mzdy zaměstnancům
- c. nákup materiálu na základně objednávek

(6) Proti předběžnému opatření je možné podat odvolání. Odvolání nemá odkladný účinek.

(7) V případě, že správce daně shledá uplatnění předběžného opatření jako nedostatečné nebo je zřejmé, že je finanční situace daňového subjektu tak vážná, že vydání předběžného opatření nepovede k uhrazení v budoucnu daně tvrzené nebo doměřené, postupuje správce daně podle § 103a.“

ČÁST TŘETÍ

ÚČINNOST

ČL.III

Tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem druhého kalendářního měsíce následujícího dne jeho vyhlášení.

Důvodová zpráva

1. Obecná část

Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2004 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a další související zákony, je souborem novel těchto daňových zákonů“

- 1) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“),
- 2) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Návrh obsahuje dílčí změnu právní úpravy, ke které dochází na základě vývoje potřeb státní správy a daňových subjektů a po rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, které ukládají přesnější odůvodnění vydávání zajišťovacích příkazů, předně definoval termín odůvodněná obava.

1.1 Zhodnocení platného právního stavu

Institut zajištění daně je prostředek pro zabezpečení budoucí úhrady daně. Díky tomuto institutu je možné, aby správce daně předepsal daňovému subjektu úhradu dosud nesplatné a nestanovené daně. V současnosti je tato možnost zakotvena v § 167 daňového řádu. Samotné využití zajišťovacího příkazu je na uvážení správce daně. Je nutné, aby správce daně měl odůvodněnou obavu. Hlavní funkcí tohoto institutu je zajistit prostředky daňového subjektu, aby se zamezilo jejich zcizení či vyvedení.

Správce daně, dle platné judikatury Nejvyššího správního soudu, je povinen odůvodněnou obavu odůvodnit a objasnit v čem odůvodněnost spočívá. Jelikož je vydání zajišťovacího příkazu bezprecedentním zásahem do fungování daňového subjektu a jeho likviditě, je míněno využití tohoto institutu jako výjimečného nástroje, který by měl být používán v krajním případě.

Současně je upraven částečně také v § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, který upřesňuje použití, v případě kdy je zajišťovanou daní daň z přidané hodnoty a zároveň hrozí nebezpečí z prodlení.

1.2 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

Za jednu z priorit finanční správy je dohled na správným placení daní a v případě nedodržení povinností je oprávněna tuto povinnost vymáhat tím, že danou daňovou daňový subjekt přinutí uhradit, nebo tím, že přistoupí k daňové exekuci. V případě institutu zajištění daně na základě daňového řádu, je zásah do majetkových práv vcelku drastický. Daňová správa pro dosud nesplacenou nebo nestanovenou daň vydávala zajišťovací příkazy, kterými daňovému subjektu přikazovala zaplacení určené částky ve prospěch finanční právy. Předběžným opatřením se ponechává majetek v držení daňového subjektu, ale zapovídá mu dispozici s ním. Jistým způsobem zachovává ekonomickou aktivitu daňového subjektu do té míry, aby bylo možné v budoucnu uspokojit možnou daň, jak v budoucnu tvrzenou, tak doměřenou na základě daňové kontroly.

Zákon o dani z přidané hodnoty je oproti ustanovení v daňovém řádu jako lex – specialis striktnější. Účinnost předběžného opatření vydávaného podle tohoto ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, je stejně jako zajišťovacího příkazu okamžikem vydání, což koresponduje s nyní platnou úpravou o zajišťovacích příkazech.

Tím, že bude před zajištěním daně, tedy vydáním zajišťovacího příkazu přistoupeno k předběžnému opatření, jak je uvedeno v návrhu zákona, bude dána daňovému subjektu možnost k nápravě své ekonomické situace a zachování provozu i když v omezené míře.

1.3 Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

Základní meze pro uplatňování právních předpisů stanoví Ústava a Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v

mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být také ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Ústavní soud v daňové oblasti v novější judikatuře provádí také test proporcionality, nebo test racionality.

Navrhovaná úprava je plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky, a to i s judikaturou Ústavního soudu a judikaturou týkající se této problematiky.

Ke koncepci návrhu zákona, tj. spojení novel daňových zákonů do jednoho návrhu, lze uvést, že Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/01 uvedl, že *„praxe, kdy jedním zákonem je současně novelizováno několik různých zákonů, je v legislativní praxi relativně častá. K tomu Ústavní soud v obecné rovině uvádí, že tato praxe je v zásadě ústavně konformní, leč pouze tehdy, jestliže novelizované zákony vzájemně meritorně souvisí. Naopak za nežádoucí jev, nekorespondující se smyslem a zásadami legislativního procesu, je nutno označit situaci, kdy jedním zákonem jsou novelizovány zákony vzájemně obsahově bezprostředně nesouvisějící, k čemuž dochází např. z důvodu urychlení legislativní procedury, a to začasť formou podaných pozměňovacích návrhů.“* K tomu je třeba doplnit, že ústavně konformním byl shledán i zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kde meritorní souvislost zákonů spočívala ve snaze o stabilizaci veřejných rozpočtů. S ohledem na uvedené není možné mít výhrady k protiústavnosti navrženého řešení z hlediska spojení novel do jednoho souboru.

Zavedení předběžného opatření

Zavedením předběžného opatření v daňovém řádu, pro dosud nestanovenou nebo nesplatnou daň je zaváděn institut, který nezasahuje do soukromí či do podnikání jak jednotlivců, tak společností.

Umožnění správci daně vydávat předběžné opatření, odstraní chybějící institut, který je zaveden v mnoha zemích Evropské unie. Bude umožněno zachování ekonomické činnosti a nebude likvidační tak, jak se stávalo v minulosti.

1.4 Zhodnocení slučitelnosti navrhované právní úpravy se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie. Nejedná se o problematiku, která by byla regulována právem Evropské unie.

1.5 Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jímž je Česká republika vázána

Vyhlášené mezinárodní smlouvy, které ratifikoval parlament mají v právním systému České republiky přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Jejich vztah je určen čl. 10 Ústavy, kde je jejich aplikační přednost výslovně uvedena. V případě nesouladu vnitrostátního práva a mezinárodní (prezidentské) smlouvy má aplikační přednost tato smlouva. Mezinárodní smlouvy upravující daně mají dle čl. 49 písm. e) Ústavy ve spojení s čl. 11 odst. 4 Listiny povahu tzv. prezidentských smluv.

1.5.1 Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod

Je třeba zajistit, aby byl soulad daňových předpisů s touto úmluvou v několika oblastech. **Právo na spravedlivý proces:** Pokud jde o zajištění práva na spravedlivý proces, které je zaručeno ustanovením čl. 6 odst. 1 Úmluvy, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Ferrazzini proti Itálii. Podle tohoto rozhodnutí daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým poplatníkem a daňovým úřadem nadále převládá. V tomto případě za nedodržení daňových povinností hrozí daňovému subjektu sankce, použijí se na hmotněprávní i procesní aspekty ustanoveny Úmluvy, která se vztahují na trestní obvinění. Je potřeba také přihlédnout pro správné posouzení právní úpravy

k trestním aspektům čl. 6 Úmluvy, ale i k čl. 7 a k čl. 2 a 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Navrhovaná právní úprava nikterak neomezuje daňový subjekt domáhat se soudní ochrany, která zůstává v této úpravě zachována. Je tedy na místě říci, že je právní úprava v souladu s požadavkem Úmluvy na zajištění práva na spravedlivý proces. Z čl. 7 bylo dovozeno soudem, že protiprávní jednání a za něj ukládané tresty musí být zákonem určeny. Tato podmínka je splněna, pokud má obviněný možnost se z textu příslušného ustanovení, případně z výkladu, který k němu podaly soudy, eventuálně po vyhledání odborné právní rady dozvědět, jaká konání a jaká opomenutí zakládají jeho trestní odpovědnost a jaký trest mu z toho důvodu hrozí. Návrh zákona nezasahuje do úprav pokut a penále ukládaných podle daňového řádu.

Ochrana majetku: Čl. 1 protokolu 1, týkající se ochrany majetku, dává státům možnost přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby v souladu s obecným zájmem zajistily placení daní. Takový zásah do vlastnického práva proto musí odpovídat požadavkům zákonnosti, legitimacy a proporcionality. Požadavek zákonnosti je splněn v případě, že je v souladu s ústavním pořádkem, je dostupný, předvídatelný a obsahuje záruky proti svévoli. Posouzení **ústavnosti** je již popsáno v bodě 1.3. **Dostupnost** prvních předpisů je zaručena jejich vyhlášením ve sbírce zákonů. Lze tedy prohlásit, že všechny daňové povinnosti jsou upraveny na základě zákona. **Předvídatelnost** je na plněna v případě, že úprava sormuluje požadavky na daňové subjekty jednoznačně, což je v tomto případě splněno. **Záruka proti svévoli** je zaručena § 109 a násl. daňového řádu, kde vedle řádných opravných prostředků je možné použít i mimořádné opravné prostředky. **Legitimita** je zaručena tak, že je zajištěno aby zásah sledoval legitimní cíle. V této důvodové zprávě jsou cíle popsány v bodě 1.2. **Přiměřenost (proporcionalita)** spočívá v tom že je neúnosné chtít po jednotlivci, aby nesl nepřiměřeně velké břemeno, obzvláště takové, které ohrožuje jeho existenci. Sazba daní , poplatků a jiných obdobných peněžitých

plnění by tedy neměly být likvidační. S ohledem na typ úpravy nelze říci, že by byla tato úprava likvidační či jiným způsobem rdousící.

V rámci celkového zhodnocení navržené právní úpravy v kontextu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod lze konstatovat, že s ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti je navrhovaná právní úprava plně slučitelná s touto Úmluvou.

1.5.2 Mezinárodní pakt o občanských právech

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech ze dne 19. prosince 1966, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 120/1976 Sb. (dále jen „Pakt“), zásadně stejný obsah jako obdobná práva zakotvená v Úmluvě, která byla posuzována výše. Výjimkou je zákaz diskriminace dle článku 26 Paktu. Zatímco zákaz diskriminace zakotvený v Úmluvě má povahu akcesorického práva (tedy se ho lze dovolat pouze spolu s porušením jiného práva), v případě Paktu má zákaz diskriminace povahu neakcesorickou, a tedy se jej lze dovolat přímo. Lze dovodit, že navržená právní úprava je v souladu s článkem 26 Paktu.

S odkazem na výše uvedenou argumentaci k Úmluvě tedy lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s Paktem.

1.5.3 Celkové zhodnocení slučitelnosti

Návrh zákona je v konformitě s mezinárodními smlouvami, kterými je Česká republika vázána.

1.6 Předpokládaný hospodářský finanční dopad navrhované právní úpravy.

Dále je uveden hospodářský a finanční dopad na správce daně a daňové subjekty, jako hlavní adresáty navrhované právní úpravy.

1.6.1 Dopady spojené s implementací

S ohledem na charakter navrhovaných změn sice bude jejich realizace spojená s dopady na správce daně, ale nepředpokládá se, že tento náklad na úpravu informačních systémů Finanční a Celní správy budou výrazné. Předpokládaný jednorázový náklad se pro oba správce daně předpokládá v částce 2 000 000 Kč, které budou hrazeny z rozpočtové kapitoly 312 a pro Finanční správu České republiky z programu 01213 a pro Celní správu České republiky z programu

012V22.Dlouhodobé dopady a personální dopady implementace nepředpokládá.

1.6.2 Dopady spojené s vybranou právní úpravou

Cíle a tedy i dopady navrhovaných změn nejsou jen kvalitativní, ale také se předně jedná o odstranění tvrdosti ustanovení o zajištění daně. Úpravou lze očekávat, že se v případě zajištění nestanovené nebo dosud nespatné daně využitím předběžného opatření předejde likvidaci obchodních společností či podnikatelů v případě, že by mohli i v případě takového zajištění dále provozovat svou obvyklou činnost pod dohledem správce daně. Předpokládá se, že mnohé obchodní společnosti budou moci zajistit zajišťovanou daň pomocí předběžného opatření, kdy pro případ nutnosti plateb bude třeba schválení správcem daně. Očekává se, že celkový hospodářský dopad bude pozitivní, jelikož nebude docházet k předčasnému útlumu ekonomických činností.

1.7 Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů

Po stránce procesní se správa daní řídí daňovým řádem, proto je navrhovaná úprava v souladu s ochranou soukromí a osobních údajů. Podle § 9 odst. 3 daňového řádu může správce daně zpracovávat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Rovněž lze uvést, že při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Veškeré údaje o daňových subjektech jsou tedy chráněny povinností mlčenlivosti, které podléhá každý, kdo se tyto informace dozví a to pod hrozbou pokuty. Správce daně může být daňovým subjektem zbaven mlčenlivosti a tím pádem již vázán mlčenlivostí není. Návrh zákona však nijak nezasahuje do ochrany osobních údajů nad míru, než je běžné. Návrh zákona není v rozporu s Úmluvou o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat (vyhlášené pod č. 115/2001 Sb. m. s.), ani se zákonem č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů. Návrh zákona není v rozporu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), které je použitelné od 25. května 2018.

1.8 Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA) –

K navrhované úpravě lze ke vzniku korupčních rizik uvést následující

1.8.1 Identifikace korupčních rizik

V případě, že jde o rozsah působnosti orgánu, je velmi důležité vnímat míru diskrece, kterou zákon při výkonu působení umožňuje. Jakýkoli text, který umožňuje jistou míru diskrece, je sám o sobě možným korupčním rizikem. Navržená právní úprava dává správnímu orgánu míru diskrece pro případy zhodnocení možnosti využití předběžného opatření nebo zajišťovacího příkazu. Vzhledem k úpravě vztahů, které jsou upravovány, je zde míra diskrece velká. Zvolená úprava odráží požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, který ukládá, že musí být působnost stanovena zákonem. Odpovědnou osobou je úřední osoba, která je určena na základě vnitřních předpisů. Pro uvedení kontrolních mechanismů je důležité uvést, že v tomto případě se pohybujeme v prostředí daňového řádu, který obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí a to primárně formou opravných prostředků. Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Nikterak však není dotčena právo daňového subjektu nahlížet do spisu a získání informací o něm sbírané. Z hlediska transparentnosti nemá navrhovaná úprava vliv na dostupnost informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím ve znění pozdějších předpisů.

1.8.2 Eliminace korupčních rizik.

V rámci správy daní je značným korupčním rizikem možnost správce daně ovlivnit výši daňové povinnosti či výsledek řízení. Eliminovat korupční rizika lze několika opatřeními. Rozlišovat lze mezi opatřeními preventivními a represivními, ale také mezi opatřeními působícími ex ante a ex post. S návrhem zákona nejsou zaváděny nové represivní nástroje k eliminaci korupčních rizik. Vedle obecného trestněprávního protikorupčního rámce lze blíže připomenout zejména aspekty protikorupčního rámce spojené se státní službou. Mezi účinnými opatřeními daňového práva lze jmenovat např. uplatnění zásady neveřejnosti. Další represivní sankce jsou stanoveny trestním zákoníkem v případě, že jednání úřední osoby nebo skupiny úředních osob naplní podstatu trestného činu. Nevýznamným mechanismem sloužícím k eliminaci korupčních rizik je organizační zajištění, tzv. pravidlu 4 – 6

očí, které by mělo zajistit kontrolu určité úřední osoby. Takto je zajištěna kontrola minimálně další jednou osobou a je standardem v České republice.

1.9 Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Navrhovaná úprava nemá dopad na bezpečnost nebo obranu státu

2. Zvláštní část

2.1 K části první – Změna daňového řádu

2.1.1 K bodu 1

Navrhuje se technická změna přečíslování § 167 na § 167a a to z důvodu, aby bylo možné doplnit § 167, který obsahuje novou právní úpravu.

2.1.2 K bodu 2 (§ 167 odst. 1 až 7)

Navrhuje se vložení § 167 před § 167a ve prospěch doplnění institutu zajišťovacího příkazu předběžným opatřením.

K odstavci 1 – Na rozdíl od současného pojetí zajištění daně, dává navrhované předběžné opatření možnosti správci daně zvolit předběžné opatření, které nevystaví daňový subjekt převážně likvidačním podmínkám. Snahou je zabezpečit ekonomickou činnost daňového subjektu.

K odstavci 2 – V případě, že správce daně vyhodnotí, že je u daňového subjektu vhodnější využití předběžného opatření, jsou zde upraveny příkazy, kterými správce daně přikáže daňovému subjektu, aby se

- a) Zdržel nakládání s nemovitým majetkem. Cílem je omezení výkonu vlastnických práv na dobu nezbytně nutnou, po dobu platnosti předběžného opatření. Není cílem jejich absolutní nevykonatelnost, pouze v případě, který je řádně odůvodněn, lze, aby správce daně povolil prodej nemovitého majetku s tím, že primárně bude uspokojováno zajištění dosud nestanovené nebo nesplatné daně.
- b) Správce daně rozhodnutím omezí daňovému subjektu nakládání s hotovými peněžními prostředky a s finančními prostředky na bankovním účtu u poskytovatele bankovních služeb. Rozsah omezení v odůvodnění určí.
- c) Správce daně zakáže dispozici s movitým majetkem, vyjma zásob, které budou spotřebovávány ve výrobě. O takovémto přesunu je nutné správce daně informovat.
- d) Správce daně může také v předběžném rozhodnutí rozhodnout o možnosti složení finanční jistoty. Složení této jistoty nesmí však být

pro společnost likvidační a musí k ní být přístupováno tak, aby byla považována jako doplňková.

K odstavci 3 – Správce daně oznámí vydání předběžného opatření předně daňovému subjektu a orgánům, kterých se vydání týká. Předběžné opatření zašle také poskytovateli bankovních služeb.

K odstavci 4 – V návaznosti na předchozí odstavce je nutné, aby bylo specifikováno v jaký okamžik je předběžné opatření účinné pro jednotlivé adresáty. Je předpokládáno, že daňový subjekt bude s předběžným opatřením seznámen jako první. Od tebe doby bude tímto předběžným opatřením vázán, nehledě na doručení ostatním subjektům. Na veškeré právní úkony se ode dne doručení pohlíží jako na neplatné ex tunc.

K odstavci 5 – Z důvodu zajištění ekonomického provozu daňového subjektu, může tento požádat o uvolnění finančních prostředků. Je tedy vhodné, aby ve vybraných případech správce daně umožnil pravidelné platby za energie a platy zaměstnanců. V případě nákupu materiálu bude tento povolen pouze oproti závazné objednávce, které součástí bude rozpis zboží, které bude pro dodání požadovaného výrobku použít.

K odstavci 6 – Daňový subjekt se může proti rozhodnutí o vydání předběžného opatření odvolat. Z důvodu omezení obstrukčního jednání nemá odvolání odkladný účinek. Jelikož však předběžné opatření výrazně nezasahuje do majetkových práv daňového subjektu, není toto výrazně omezující.

K odstavci 7 – Správce daně je nadán možností diskrece pro případ výrazně neuspokojivé finanční a majetkové situace daňového subjektu. V případě, že správce daně uzná, že by předběžné opatření nevedlo k uspokojení v budoucnu splatné či dosud neurčené daně, může s dostatečným odůvodněním přistoupit rovnou k vydání zajišťovacího příkazu.

2.1.3 K bodu 3 (§ 168 odst. 7)

Pro navrhovanou úpravu se ustanovení § 168 daňového řádu použije obdobně. Důvodem zachování lhůt, jako u zajišťovacího příkazu je přednostní vyřizování agenty, která souvisí se zajištěním daně splatné v budoucnu.

2.2 K části druhé – Změna zákona o dani z přidané hodnoty

2.2.1 K bodu 1

Navrhuje se technická změna přečíslování § 103 na § 103a a to z důvodu, aby bylo možné doplnit § 103, který obsahuje novou právní úpravu.

2.2.2 K bodu 2 (§ 103 odst. 1 až 7)

Navrhuje se vložení § 103 před § 103a ve prospěch doplnění institutu zajišťovacího příkazu předběžným opatřením

K odstavci 1 – Na rozdíl od současného pojetí zajištění daně, dává navrhované předběžné opatření možnost správci daně zvolit předběžné opatření, které nevystaví daňový subjekt převážně likvidačním podmínkám. Snahou je zabezpečit ekonomickou činnost daňového subjektu.

K odstavci 2 – V případě, že správce daně vyhodnotí, že je u daňového subjektu vhodnější využití předběžného opatření, jsou zde upraveny příkazy, kterými správce daně přikáže daňovému subjektu, aby se

- e) Zdržel nakládání s nemovitým majetkem. Cílem je omezení výkonu vlastnických práv na dobu nezbytně nutnou, po dobu platnosti předběžného opatření. Není cílem jejich absolutní nevykonatelnost, pouze v případě, který je řádně odůvodněn, lze, aby správce daně povolil prodej nemovitého majetku s tím, že primárně bude uspokojováno zajištění dosud nestanovené nebo nesplacené daně.
- f) Správce daně rozhodnutím omezí daňovému subjektu nakládání s hotovými peněžními prostředky a s finančními prostředky na bankovním účtu u poskytovatele bankovních služeb. Rozsah omezení v odůvodnění určí.
- g) Správce daně zakáže dispozici s movitým majetkem, vyjma zásob, které budou spotřebovávány ve výrobě. O takovémto přesunu je nutné správce daně informovat.
- h) Správce daně může také v předběžném rozhodnutí rozhodnout o možnosti složení finanční jistoty. Složení této jistoty nesmí však být pro společnost likvidační a musí k ní být přístupováno tak, aby byla považována jako doplňková.

K odstavci 3 – Správce daně oznámí vydání předběžného opatření předně daňovému subjektu a orgánům, kterých se vydání týká. Předběžné opatření zašle také poskytovateli bankovních služeb.

K odstavci 4 – V návaznosti na předchozí odstavce je nutné, aby bylo specifikováno v jaký okamžik je předběžné opatření účinné pro jednotlivé adresáty. Je předpokládáno, že daňový subjekt bude

s předběžným opatřením seznámen jako první. Od tebe doby bude tímto předběžným opatřením vázán, nehledě na doručení ostatním subjektům. Na veškeré právní úkony se ode dne doručení pohlíží jako na neplatné ex tunc.

K odstavci 5 – Z důvodu zajištění ekonomického provozu daňového subjektu, může tento požádat o uvolnění finančních prostředků. Je tedy vhodné, aby ve vybraných případech správce daně umožnil pravidelné platby za energie a platy zaměstnanců. V případě nákupu materiálu bude tento povolen pouze oproti závazné objednávce, které součástí bude rozpis zboží, které bude pro dodání požadovaného výrobku použít.

K odstavci 6 – Daňový subjekt se může proti rozhodnutí o vydání předběžného opatření odvolat. Z důvodu omezení obstrukčního jednání nemá odvolání odkladný účinek. Jelikož však předběžné opatření výrazně nezasahuje do majetkových práv daňového subjektu, není toto výrazně omezující.

K odstavci 7 – Správce daně je nadán možností diskrece pro případ výrazně neuspokojivé finanční a majetkové situace daňového subjektu. V případě, že správce daně uzná, že by předběžné opatření nevedlo k uspokojení v budoucnu splatné či dosud neurčené daně, může s dostatečným odůvodněním přistoupit rovnou k vydání zajišťovacího příkazu.

2.3 K části třetí K čl. III

Navrhuje se stanovit základní účinnost zákona s legisvakancí o délce nejméně 1 měsíce tak, aby byl zajištěn dostatečný časový prostor pro implementaci nové úpravy jak na straně daňových subjektů, tak na straně orgánů veřejné moci.

Závěr

Daně by se měly platit poctivě, to je snad zřejmé a mělo by to být samozřejmé. Díky daním může stát, kraje a jiné subjekty veřejné správy vykonávat svěřené povinnosti. Avšak najdou se i tací „plátci“ daně, kteří se snaží daň neplatit, a ještě se na úkor ostatních obohatit. Na tyto daňové subjekty je poté v dnešní době aplikováno ustanovení § 167 zk. č. 280/2009Sb., daňový řád.

Zákonodárci tvořící legislativu, zákony a nařízení, mysleli na tyto daňové subjekty, kteří se snaží vyhnout se placení daně a již v předchozích úpravách daňových předpisů. Ustanovení o zajišťovacím příkazu můžeme nalézt již v roce 1835. Od té doby termín zajišťovací příkaz provází daňové zákony až do dnešní doby. Většinou měl zajišťovací příkaz takový význam, účel, jak ho známe dnes. Je jisté, že zavedení tohoto institutu bylo míněno dobře, ale je možné, že postupem doby, jak jsou vylepšovány postupy podvodníku „zaspal“ dobu a dle mého názoru již neodpovídá možnostem, které šedá a černá zóna daňového podsvětí skrývá. Samozřejmě, pokud by jejich vrchol využívání nebyl zasažen politickou situací, která v té době panovala v České republice, bylo by možné, že by okolo zajišťovacích příkazů nebyl takový rozruch.

De lege lata, zajišťovací příkaz by měl být tím nejzazším prostředkem správce daně. Naneštěstí je však nástrojem jediným, kterým správce daně dokáže efektivně bojovat s případnými podvodníky. Dle mého názoru není žádoucí, aby správce daně využíval zajišťovací příkazy jako běžný nástroj správy daně i tam, kde se nejedná primárně o daňový podvod, nebo tam, kde o podvodu není správce daně nadevší pochybnost přesvědčen. Sám správce daně se snaží vyhovět nařízením z Generálního finančního ředitelství, kde se klade, nebo alespoň v minulosti kladl, tlak na výsledek, ale již méně na cestu, jak se k výsledku správce daně dobral.

Je důležité si uvědomit, že v případě, kdy daňový subjekt, který je podezřelý z daňového podvodu, nevyhoví správci daně a nesloží jistinu, která mu byla stanovena, správce daně s nejvyšší pravděpodobností přistoupí k výkonu zajišťovací exekuce. Exekuce představuje výrazný zásah do integrity subjektu a také do jeho podnikatelské činnosti. Tento zásah je ve většině případů likvidační a ve své podstatě na základě jistého kvalifikovaného odhadu správce daně

rozhoduje o bytí či nebytí obchodních společností i jednotlivců. Když už správce daně přistoupí k takovému zásahu, měl by také hodnotit dopady tohoto rozhodnutí.

Jsem přesvědčen, že je nezbytné, aby došlo ke změně nejen postupů správce daně, ale také k vytvoření nového instrumentu, který dá správci daně možnost rozhodnout se, jestli vydá rozhodnutí o zajištění, či jiný, nelikvidační nástroj. Námět de lege ferenda, mám pouze jeden a to zavedení institutu předběžného opatření do daňového řádu a do zákona o dani z přidané hodnoty. Tímto by správce daně dostal možnost volby v případě podezření z podvodu nevyužít likvidační cestu – vydání zajišťovacího příkazu, ale předejít likvidaci společností, které do té doby neměli žádné problémy, jak s placením daní, tak s případnou likviditou. Je jisté, že v budoucnu bude třeba vydefinovat jasná pravidla, kdy využít předběžné opatření a kdy zajišťovací příkaz a je také jisté, že s tímto nastavením pomůže správní soudnictví, tak jak tomu bylo v případě zajišťovacích příkazů.

Resumé

Taxes should be paid fairly, perhaps this is obvious and it should be self-evident. Thanks to taxes, the state, regions and other public administration entities can perform the duties entrusted to them. However, there are also some “tax payers” who are trying not to pay the tax and to enrich themselves at the expense of others. The provisions of § 167 of the Cr. No. 280/2009 Coll., Tax Code.

Lawmakers making up legislation, laws and regulations have thought of these taxpayers who are trying to avoid paying tax and in previous amendments to tax regulations. The provisions on the securing order can be found as early as 1835. Since then, the term securing order has been accompanied by tax laws to this day. Most of the time the hedging order had the meaning, the purpose we know it today. It is certain that the introduction of this institute was meant well, but it is possible that over time, as fraudster procedures have been improved, it has overslept and, in my opinion, no longer corresponds to the possibilities that the gray and black zones of the tax underworld have. Of course, if their peak in use was not affected by the political situation prevailing in the Czech Republic at the time, it would be possible that there would be no such turmoil around the securing orders.

De lege lata, the freezing order should be the ultimate means of the tax administrator. Unfortunately, it is the only tool by which the tax administrator can effectively fight potential fraudsters. In my opinion, it is not desirable for the tax administrator to use securing orders as a normal tax administration tool, even where this is not primarily a tax fraud, or where the tax administrator is not particularly convinced of fraud. The tax administrator himself is trying to comply with the regulations from the General Financial Directorate, where he puts, or at least in the past put pressure on the result, but less on the way he came to the result of the tax administrator.

It is important to note that in the event that a taxable person suspected of tax fraud fails to comply with the tax authority and fails to deposit the principal that has been provided to him, the tax authority is most likely to proceed with the execution of a seizure order. Execution represents a significant interference with the entity's integrity and its business activities. In most cases, this intervention is

liquidative and, by virtue of a certain qualified estimate, the tax authority decides whether or not to be a company or an individual. Once such action has been taken, the tax administrator should also assess the impact of this decision.

I am convinced that it is necessary not only to change the procedures of the tax administrator, but also to create a new instrument that will give the tax administrator the opportunity to decide whether to issue a detention decision or another non-liquidation instrument. The subject of *de lege ferenda*, I have only one, namely the introduction of the institute of interim measures into the Tax Code and the Value Added Tax Act. This would give the tax administrator the option, in the case of suspected fraud, not to use the winding-up order - issuing a security order, but to prevent the liquidation of companies that had previously had no problems with both tax payment and liquidity. It is certain that in future it will be necessary to define clear rules on when to use interim measures and when a freezing order, and it is also certain that the administrative judiciary will help with this setting, as was the case with freezing orders.

Seznam použitých pramenu

Mezinárodní smlouvy a právní předpisy

Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n. , o přímých daních

Zákon č. 49/1948 sb., o zemědělské dani

Zákon č. 281/1948 Sb., o výkonu finanční správy národními výbory

Vyhláška ministra financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových
Vyhláška ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků

Zákon číslo 99/1963 Sb., Občanský soudní řád ve znění pozdějších předpisů

zákon Federálního shromáždění č. 111/1971 Sb., o odvodech do státního rozpočtu a příspěvku na sociální zabezpečení

zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k organizačnímu zabezpečení postupu při zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty ze dne 28. 7. 2015, č. j. 28546/15/7100-40124-709095

Odborná literatura

BAXA, J.; DŘÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVSKÁ, M. *Daňový řád. Komentář. II. díl* Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011

BUMBA, J., *České katastry od 11. do 21. století*. 1. vydání. Praha: Grada, 2007

DRACHOVSKÝ, J., *Přehled finančního hospodářství v Československé republice*. Praha, Ústřední nakladatelství, 1928

DRÁCHOVSKÝ, J., BRACHTL, V., *Zákony o přímých daních československých, o nové úpravě finančního hospodaření svazků územní samosprávy a o stabilizačních bilancích ze dne 15. června 1927, č. 76, 77 a 78 Sb, z. a n. s nařízeními prováděcími a zákony souvisícími*. Praha: Československý kompas, 127,

FALADA, D., STARÝ, M. *Dějiny daní a poplatků*. Praha, Havlíček Brain Team. 2009

GROSSOVÁ, M., *Finanční právo: nová daňová soustava*, 1. vydání. Olomouc. Vydavatelství Univerzity Palackého, 1995

PICMAUS, F., *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. 1. vydání, Praha. Státní nakladatelství technické literatury, 1974

PICMAUS, F., *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. 2. upr. vydání, Praha. Státní nakladatelství technické literatury, 1985

Odborné články

BONĚK, V., *K historii daňových reforem v českých zemích*. Daně a finance. 2007, roč. 15. č. 11

KROFTA, K. *Začátky české berně*. Československý časopis historický. 1930, roč. 36

Budovatelský program Gottwaldovy vlády. Praha: Orbis, 1946

Judikatura

Rozsudky č. j. 6 Afs 364/2017 -54 ze dne 7. 8. 2018 č. j. 5 AFS 321/2017-29 ze dne 12. 9. 2018, č. j. 6 AFS 373/2017-38 ze dne 17. 10. 2018 a č. j. 9 Afs 330/2017-60 ze dne 19. 12. 2018

Rozsudky 4 Afs 22/2015 – 104 ze dne 7. 1. 2016 a č. j. 6 Afs 255/2015 – 46 ze dne 9. 6. 2016

Rozsudek SDEU C – 285/11 Gábor Tóth ze dne 6. 9. 2012

Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 88/2017 – 39 ze dne 4. 5. 2017

Elektronické zdroje

www.financnisprava.cz

Internetové stránky

VOLF, M. *Nástin správy české berně v době předbělohorské. Právní titul daňové pomoci*. [online]. [cit. 2.3.2020]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/eknih/snemy/v11b/1605-07/t010200.htm>