# Zajištění daní z pohledu zákona a judikatury

Ing. Jiří Vychopeň

**Podle ustanovení** [**§ 1 odst. 2 zákona č. 280/1009 Sb.**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%25231.2)**, daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**[**daňový řád**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523)**“), je cílem správy daně vedle správného zjištění a stanovení daní také zabezpečení jejich úhrady. K tomu v rámci řízení o zajištění daně slouží tyto instrumenty: zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň (**[**§ 167 až 169 daňového řádu**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523167-169)**), zástavní právo (**[**§ 170**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523170) **a** [**170a daňového řádu**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523170a)**), ručení (**[**§ 171**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523171) **a** [**172 daňového řádu**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523172)**), zajištění daně ručením nebo finanční zárukou (**[**§ 173 daňového řádu**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523173)**), zálohy (**[**§ 174 daňového řádu**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523174)**), záloha na daňový odpočet (**[**§ 174a**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523174a) **a** [**174b daňového řádu**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523174b)**).**

Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

Zajištění úhrady na daň, u které ještě neuplynul den splatnosti, nebo na daň, která ještě nebyla stanovena, může správce daně za stanovených podmínek provést prostřednictvím **vydání zajišťovacího příkazu, kterým uloží konkrétnímu daňovému subjektu povinnost uhradit v příkazu uvedenou částku na zajištění daně**. Jedná se o tzv. „předběžnou platební povinnost“ spočívající v tom, že správce daně uloží daňovému subjektu, aby přikázanou částku daně zajistil ve prospěch příslušného správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet.

Zajišťovací příkaz není rozhodnutím o stanovení daně, je pouze mimořádným prostředkem, kterým lze v odůvodněných případech ještě před vydáním rozhodnutí o stanovení daně včas zajistit ve prospěch příslušného správce daně přikázanou částku ke splnění tohoto rozhodnutí. Podle judikatury však ani skutečnost, že daň byla za příslušné zdaňovací období již stanovena, nebrání tomu, aby byl správcem daně vydán zajišťovací příkaz k zajištění daně, která má být v budoucnu za toto zdaňovací období doměřena dodatečným platebním výměrem (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, sp. zn. 2 Afs 8/2015-69).

Podle [§ 167 odst. 1 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523167.1) lze zajišťovací příkaz vydat jen za existence odůvodněné obavy, že

* – daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo
* – vybrání daně bude spojeno se značnými obtížemi.

Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu, tj. správce daně musí v odůvodnění zajišťovacího příkazu uvést, jaké konkrétní důvody ho vedou k obavě, že v daném případě bude daň v době její vymahatelnosti nedobytná nebo ji bude možné vybrat jen se značnými obtížemi.

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, sp. zn. 1 Afs 27/2014) musí být naplnění odůvodněné obavy ve smyslu [§ 167 odst. 1 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523167.1) vždy zkoumáno individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem daného případu, přičemž existence odůvodněné obavy by měla být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. V souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu nemůže správce daně vycházet jen z aktuálního stavu majetku daňového subjektu, ale musí posoudit celkovou ekonomickou situaci daňového subjektu včetně možností jejího dalšího vývoje (viz např. rozsudek NSS sp. zn. [1 Afs 335/2016](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/JUD%253A/JUD343762CZ%2523)).

Zdrojem odůvodněných obav správce daně vedoucích k vydání zajišťovacího příkazu může být např.:

* – dosavadní opakované neplnění daňových povinností (např. opožděné podávání daňových přiznání, vyúčtování a hlášení, neplacení nebo opožděné placení daní nebo záloh na daň),
* – daňový subjekt řádně nespolupracuje se správcem daně (např. je nekontaktní, není k zastižení na adrese sídla uvedeného v obchodním rejstříku),
* – zjištění neobvyklých obchodních transakcí nebo majetkových převodů za nápadně nevýhodných podmínek,
* – existence důvodného podezření ze zapojení daňového subjektu v karuselových obchodech nebo při jiném podvodném jednání,
* – zjištění nedobré ekonomické situace daňového subjektu s reálným předpokladem ukončení činnosti nebo vstupu do likvidace (např. daňový subjekt dlouhodobě vykazuje ztrátu),
* – majetek daňového subjektu je z převážné části kryt pouze cizími zdroji (úvěry, zápůjčkami),
* – zjištění, že daňový subjekt je v insolvenci nebo mu insolvence reálně hrozí,
* – zjištění hrozící nebo již probíhající exekuce majetku daňového subjektu.

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS sp. zn. [9 Afs 249/2019](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/JUD%253A/JUD439073CZ%2523)) by se odůvodněná obava o budoucí úhradu daně měla vztahovat vždy k celé výši předpokládané daně a na celou tuto částku.

Za běžných okolností (tj. pokud reálně nehrozí nebezpečí z prodlení) je daňovému subjektu poskytnuta k zaplacení částky stanovené zajišťovacím příkazem na určený účet správce daně **lhůta 3 pracovních dnů**. Pokud se ale správce daně odůvodněně domnívá, že poskytnutí uvedené lhůty by mohlo vést ke zmaření účelu zajišťovacího příkazu, neboť reálně hrozí nebezpečí z prodlení, je podle [§ 167 odst. 3 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523167.3) oprávněn vydat zajišťovací příkaz vykonatelný **okamžikem oznámení daňovému subjektu**; v tomto případě musí být v odůvodnění zajišťovacího příkazu uvedeny skutečnosti, z nichž správce daně usoudil, že v daném případě hrozí nebezpečí z prodlení. Oznámením zajišťovacího příkazu se rozumí jeho doručení daňovému subjektu nebo jiný prokazatelný způsob seznámení daňového subjektu s jeho obsahem (viz [§ 101 odst. 6 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523101.6)).

Zvláštní úpravu pro zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty v případě hrozícího prodlení obsahuje [§ 103 zákona č. 235/2004 Sb.](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523103), o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „[zákon o DPH](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523)“), kde je stanoveno, že hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný **okamžikem jeho vydání,** a dále je stanoveno, že správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam. Obdobnou zvláštní úpravu pro zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou spotřební daň obsahuje [§ 20b zákona č. 353/2003 Sb.](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/353/2003%20Sb.%252320b), o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba hrozbu nebezpečí z prodlení vyhodnotit k okamžiku vydání zajišťovacího příkazu (viz rozsudek NSS sp. zn. [7 Afs 194/2016](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/JUD%253A/JUD338909CZ%2523)).

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS sp. zn. [10 Afs 30/2017](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/JUD%253A/JUD365202CZ%2523)) lze okamžitou vykonatelnost zajišťovacího příkazu podle [§ 103 zákona o DPH](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523103) uplatnit pouze ve výjimečných případech, přičemž v odůvodnění zajišťovacího příkazu musí být uvedeny konkrétní důvody, pro které je nutné vykonat zajišťovací příkaz okamžitě.

Způsob stanovení výše zajišťované částky daně, která nebyla ještě stanovena, je upraven v [§ 167 odst. 4 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523167.4), podle kterého správce daně stanoví výši zajišťované částky **podle vlastních pomůcek**, případně může, nehrozí-li nebezpečí z prodlení, vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.

V [§ 167 odst. 5 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523167.5) je s účinností od 1. 1. 2021 zavedena nová možnost zajištění budoucí úhrady daně vyčíslené v zajišťovacím příkazu, a to **vydáním výzvy daňovému subjektu k podání prohlášení o majetku podle** [**§ 180 daňového řádu**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523180). Tato možnost, která je alternativou zajišťovací exekuce, je ale podmíněna předchozím písemným souhlasem daňového subjektu s úředně ověřeným podpisem.

Proti zajišťovacímu příkazu se může daňový subjekt odvolat, přičemž podle [§ 168 odst. 1 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523168.1) platí, že pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo odvolání podáno, stává se zajišťovací příkaz neúčinným. V tomto případě se nepoužije pravidlo zachování lhůty upravené v [§ 35 odst. 2 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%252335.2).

V [§ 168 odst. 2 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523168.2) je výslovně vyloučena možnost uplatnění obnovy řízení proti zajišťovacímu příkazu. Podle [§ 121 až 123 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523121-123) může být zajišťovací příkaz podroben přezkumu, zda byl vydán v souladu se zákonem; samotné nařízení přezkoumání ale nemá vůči vydanému zajišťovacímu příkazu odkladný účinek, tudíž nebrání jeho vykonatelnosti.

Z ustanovení [§ 168 odst. 3 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523168.3) vyplývá, že po dobu zajištění daně by měl správce daně zkoumat, zda nedošlo ke změně podmínek pro zajištění, tj. zda stále existují důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno. Pokud správce daně zjistí, že před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro zajištění daně pominuly, je povinen bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Zjistí-li správce daně před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud správce daně nesplní povinnost rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu podle [§ 168 odst. 3 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523168.3), ačkoli jsou pro to splněny podmínky, postupuje protiprávně a zasahuje tak neoprávněně do práv daňového subjektu tím, že jej odmítá zbavit povinnosti, kterou již daňový subjekt podle zákona nemá. Proti tomuto protiprávnímu jednání správce daně se může daňový subjekt bránit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle [§ 82 správního řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/500/2004%20Sb.%252382) soudního (viz rozsudek NSS sp. zn. [1 Afs 88/2017](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/JUD%253A/JUD348316CZ%2523)).

***Poznámka***

*Podle* [*§ 82 zákona č. 150/2002 Sb.*](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/150/2002%20Sb.%252382)*, správního řádu soudního, ve znění pozdějších předpisů, se může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat žalobou u soudu ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle § 84 uvedeného zákona musí být tato žaloba podána do 2 měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze tuto žalobu podat do 2 let od okamžiku, kdy k nezákonnému zásahu došlo.*

Podle [§ 168 odst. 4](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523168.4) a [5 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523168.5) účinnost zajišťovacího příkazu zaniká, jestliže:

* – dojde k pravomocnému stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena (v tomto případě zaniká účinnost zajišťovacího příkazu dnem pravomocného stanovení daně, přičemž k tomuto dni je stanovená daň i splatná),
* – uplynul den splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán z důvodu, že dosud neuplynul den její splatnosti (v tomto případě zaniká účinnost zajišťovacího příkazu dnem, ve kterém uplynul den splatnosti daně).

V [§ 168 odst. 6 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523168.6) je stanoveno, že **pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem**. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu by správce daně měl v souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu přistupovat ke zřízení zástavního práva k majetku daňového subjektu vždy až po důkladném zvážení kritéria vhodnosti a potřebnosti využití tohoto institutu zajištění daně (viz rozsudek NSS sp. zn. [2 Afs 108/2016](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/JUD%253A/JUD334813CZ%2523)).

Podle [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523176.1.c) je vykonatelný zajišťovací příkaz exekučním titulem. V [§ 169 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523169) je stanoveno, že pokud nebyla při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěná částka uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodu toho, že zajištěná daň se stala splatnou podle [§ 168 odst. 4](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523168.4) a [5 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523168.5), rozhodne správce daně, **že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího** **příkazu**; přitom účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.

Zástavní právo

Podle [§ 170 odst. 1 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523170.1) může správce daně zřídit rozhodnutím **zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně** za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud [daňový řád](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523) nestanoví jinak. Podle [§ 170 odst. 3 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523170.3) může správce daně také rozhodnout o zřízení zástavního práva k majetku vlastníka, odlišného od daňového subjektu, jehož nedoplatek je zajišťován, a to na základě předchozího písemného souhlasu vlastníka s úředně ověřeným podpisem.

***Poznámka***

*Obecná právní úprava zástavního práva je obsažena v* [*§ 1309 až 1394 občanského zákoníku*](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/89/2012%20Sb.%25231309-1394)*.*

Na rozdíl od občanského zákoníku vzniká zástavní právo podle [daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523) k zajištění daňové pohledávky **doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému subjektu nebo osobě uvedené v** [**§ 170 odst. 3 daňového řádu**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523170.3). Podle [§ 170 odst. 4 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523170.4) zástavní právo k nemovité věci evidované v katastru nemovitostí, jakož i k dalšímu majetku, o kterém jsou vedeny veřejné registry, vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu, popřípadě tomu, kdo vede veřejný registr.

Podle [§ 160 odst. 3 písm. c) daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523160.3.c) je zřízení zástavního práva podle [daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523) úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že zřízení zástavního práva podle [daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523) je institut blízký daňové exekuci (i při zřízení zástavního práva se předpokládá, že v případě neuhrazení daňového nedoplatku bude možno přistoupit k daňové exekuci); avšak v případě zřízení zástavního práva jde o mírnější zásah do práv daňového subjektu, než je tomu v případě daňové exekuce; na rozdíl od daňové exekuce může v případě zástavního práva daňový subjekt nadále běžným způsobem využívat svůj majetek (tj. může jej i pronajímat, brát z něj plody a užitky apod.).

Rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle [daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523) musí obsahovat kromě obvyklých náležitostí rozhodnutí podle [§ 102 odst. 1 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523102.1) také **výši daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy**. Zástavní právo podle [daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523) slouží k zajištění neuhrazené daně včetně jejího příslušenství (např. úroků a penále*)*. Jak bylo již dříve uvedeno, lze zástavním právem zajistit také povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu.

Podle [§ 170a daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523170a) může správce daně vykonat zástavní právo podle občanského zákoníku; při výkonu zástavního práva se ale také přiměřeně použije ustanovení o provádění daňové exekuce.

Při uplatňování zástavního práva na majetek daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně je správce daně povinen postupovat podle zásady přiměřenosti (viz [§ 5 odst. 3 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%25235.3)). Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je porušením uvedené zásady např. takový postup, kdy správce daně při uplatnění zástavního práva zajistí majetek, který zjevně řádově převyšuje hodnotu neuhrazené daně (viz rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, čj. [4 Afs 48/2015-32](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/JUD%253A/JUD306509CZ%2523)).

Při případném **zániku zástavního práva zřízeného podle** [**daňového řádu**](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523) se postupuje podle obecné právní úpravy zániku zástavního práva obsažené v [§ 1376 až 1379 občanského zákoníku](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/89/2012%20Sb.%25231376-1379). Podle [§ 170 odst. 5 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523170.5) zástavní právo zřízené rozhodnutím správce daně zaniká rovněž právní mocí rozhodnutí, kterým správce daně ruší zástavní právo. O zániku zástavního práva z důvodů stanovených občanským zákoníkem vyrozumí správce daně daňový subjekt a vlastníka zástavy.

Ručení

V [§ 171 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523171) je stanoveno, že **nedoplatek daně je povinen uhradit také ručitel pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy**.

[Daňový řád](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523) nestanoví, kdo a v jakém rozsahu je povinen nedoplatek uhradit jako ručitel. Toto je upraveno až v zákoně, který ukládá povinnost ručení za nezaplacenou daň.

Podle [§ 108a zákona o DPH](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523108a), ve kterém je pro účely tohoto zákona upraveno **ručení oprávněného příjemce**, ručí oprávněný příjemce, kterému vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň v souvislosti s přijetím vybraných výrobků z jiného členského státu, za nezaplacenou daň z dodání tohoto zboží třetí osobě osobou, která toto zboží pořídila z jiného členského státu, ledaže prokáže, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň bude osobou, která toto zboží pořídila, řádně zaplacena.

Podle [§ 108a odst. 4 zákona o DPH](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523108a.4) může oprávněný příjemce využít zvláštní způsob zajištění daně podle [§ 109a zákona o DPH](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523109a), přičemž, pokud tuto možnost využije, hledí se pro tento účel na něj jako na příjemce zdanitelného plnění.

Oprávněný příjemce přitom ručí za nezaplacenou daň pouze do výše daně vypočtené ze základu daně odpovídajícího ceně obvyklé včetně spotřební daně.

Podle [§ 109 zákona o DPH](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523109), ve kterém je pro účely tohoto zákona upraveno **ručení příjemce zdanitelného plnění**, ručí příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění v těchto případech:

* – pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že
	+ a)daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacena,
	+ b)plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (tj. poskytovatel zdanitelného plnění), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
	+ c)dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody,
* – pokud je úplata za zdanitelné plnění
	+ a)bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny,
	+ b)poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, nebo
	+ c)poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně,

***Poznámka***

*Podle současného znění* [*§ 4 zákona č. 254/2004 Sb.*](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/254/2004%20Sb.%25234)*, o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů, je poskytovatel platby povinen provést platbu bezhotovostně, pokud její výše překračuje částku 270 000 Kč. Z toho vyplývá, že ručení podle* [*§ 109 zákona o DPH*](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523109) *se při úhradě na nezveřejněný účet uplatní jen v případě, že úplata za zdanitelné plnění je vyšší než 540 000 Kč.*

* –
	+ d)poskytnuta zcela nebo zčásti virtuálním aktivem podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu,
* – pokud je v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.

***Poznámka***

*V* [*§ 106a odst. 1 zákona o DPH*](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523106a.1) *je stanoveno, že správce daně rozhodne o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem, pokud tento plátce závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně.*

Příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj není o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty.

K aplikaci institutu ručení za nezaplacenou daň podle [zákona o DPH](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523) vydalo Generální finanční ředitelství několik podrobných informací, které jsou zveřejňovány na internetových stránkách Finanční správy ČR.

Výzva k úhradě daňového nedoplatku ručitelem musí být řádně odůvodněna. Toto odůvodnění musí obsahovat zejména údaje svědčící o tom, že byly naplněny podmínky pro vydání výzvy k úhradě nedoplatku daně stanovené v [§ 171 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523171) a že ručení nebylo uplatněno ve větším rozsahu, než stanoví příslušný zákon.

Podle ustanovení [§ 171 odst. 3 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523171.3) lze výzvu ručiteli vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.

Proti výzvě ručiteli se může ručitel odvolat, přičemž v tomto případě platí, že včas podané odvolání má odkladný účinek.

Podle [§ 172 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523172) má ručitel, kterému byla doručena výzva k úhradě nedoplatku podle § 171, při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt a je též oprávněn ke zproštění povinnosti mlčenlivosti o informacích podléhajících povinnosti mlčenlivosti (viz [§ 52 odst. 2 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%252352.2)), se kterými byl seznámen. Po oznámení výzvy k úhradě nedoplatku je ručitel oprávněn nahlížet do spisu ohledně nedoplatku, za který ručí, v rozsahu nezbytném pro uplatnění opravného prostředku, podání podnětu k použití dozorčího prostředku nebo podnětu k prominutí daně. Do té doby má právo na informaci o výši nedoplatku od správce daně, za který ručí.

Pokud je ručitel v prodlení s úhradou nedoplatku, ke které byl vyzván, nevzniká k tomuto nedoplatku samostatný úrok z prodlení; to platí i pro úrok z posečkané částky v případě, že je ručiteli povoleno posečkání. Pokud je ručiteli povoleno posečkání, lze nedoplatek po tuto dobu vymáhat pouze na daňovém subjektu.

Ručiteli, který uhradil za daňový subjekt nedoplatek, vydá správce daně potvrzení o úhradě tohoto nedoplatku.

Platba daně provedená ručitelem se použije na úhradu nedoplatku daňového subjektu, za který ručitel ručí. Nelze-li tuto platbu zcela nebo zčásti použít na úhradu uvedeného nedoplatku, neboť byl ke dni platby již zcela nebo zčásti uhrazen, vznikne ručiteli přeplatek ve výši rovnající se částce, která nebyla použita na úhradu nedoplatku. Správce daně převede tento přeplatek na případný nedoplatek na osobním účtu ručitele, na kterém se eviduje o jeho vlastních daňových povinnostech. Nemá-li ručitel nedoplatek, na který lze přeplatek převést, správce daně přeplatek nebo jeho zbývající část ručiteli poukáže bez žádosti do 30 dnů od jeho vzniku. Stejně se postupuje v případě, že dojde k zániku daňové povinnosti, kterou ručitel zcela nebo zčásti uhradil.

Zajištění daně ručením nebo finanční zárukou

Podle [§ 173 odst. 1 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523173.1) může správce daně rozhodnout o přijetí **ručení třetí osoby odlišné od daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně, a to na základě písemného prohlášení ručitele s úředně ověřeným podpisem**. Znamená to, že ručitelským prohlášením adresovaným příslušnému správci daně na sebe bere třetí osoba vůči správci daně povinnost, že neuhrazenou daňovou pohledávku uspokojí, pokud ji neuspokojí dlužník, přičemž tato třetí osoba se stává ručitelem od okamžiku, kdy je jí oznámeno rozhodnutí správce daně, že její ručení přijímá. Podle článku I. bodu 2. písm. g) pokynu č. MF-4 o stanovení lhůt při správě daní (uvedený pokyn byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 4/2014) musí být rozhodnutí o přijetí ručení třetí osoby podle [§ 173 odst. 1 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523173.1) vydáno do 3 měsíců od doručení ručitelského prohlášení. Obdobně musí být vydáno rozhodnutí i v případě nepřijetí ručení třetí osobou.

Podle [§ 173 odst. 2 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523173.2) může správce daně rozhodnout o přijetí **finanční záruky k zajištění dosud neuhrazené daně, a to na základě předloženého písemného prohlášení výstavce v záruční listině o tom, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku**. Nejde-li o bankovní záruku, musí být záruční listina opatřena úředně ověřeným podpisem. Při vystavování záruční listiny se výstavce řídí ustanovením [§ 2029 občanského zákoníku](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/89/2012%20Sb.%25232029). Podle článku I. bodu 3. písm. f) pokynu č. MF-4 o stanovení lhůt při správě daní musí být rozhodnutí o přijetí finanční záruky podle [§ 173 odst. 2 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523173.2) vydáno do 30 dnů od předložení záruční listiny výstavcem.

Způsob zajištění daně ručením třetí osobou nebo finanční zárukou přijatou správcem daně je speciálně upravena také pro účely [zákona o spotřebních daních](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/353/2003%20Sb.%2523) (viz [§ 21 zákona o spotřebních daních](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/353/2003%20Sb.%252321)).

Zálohy

Podle § 174 odst. 1 zákona [daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523) obecně platí, že **daň lze zajistit prostřednictvím placení záloh, jestliže daň není ještě známa a neuplynul-li den její splatnosti, přičemž povinnost platit daň prostřednictvím záloh stanoví příslušný zákon**.

V současné době je povinnost platit daň prostřednictvím záloh stanovena v zákoně č. [586/1992 Sb.](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%2523), o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a v zákoně č. [16/1993 Sb.](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/16/1993%20Sb.%2523), o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Podle [§ 174 odst. 2 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523174.2) jsou daňové subjekty povinny platit zálohy na daň ve výši a lhůtách stanovených zákonem nebo rozhodnutím správce daně.

Příklad 1

Podle [§ 10 odst. 1](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/16/1993%20Sb.%252310.1) a [2 zákona o dani silniční](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/16/1993%20Sb.%252310.2) poplatník platí zálohy na silniční daň, které jsou splatné do 15. 4., 15. 7., 15. 10. a 15. 12., přičemž zálohy na daň se vypočtou ve výši 1/12 příslušné roční sazby daně za každý kalendářní měsíc, ve kterém u vozidla trvala, vznikla nebo zanikla daňová povinnost v rozhodném období.

Příklad 2

Podle [§ 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%252338a.1) se zálohy na daň z příjmů platí v průběhu zálohového období, přičemž při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti.

Podle [§ 38a odst. 3 zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%252338a.3) platí poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč, avšak nepřesáhla 150 000 Kč, zálohy na daň z příjmů ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti, přičemž:

* – první záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období,
* – druhá záloha je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

Podle [§ 38a odst. 4 zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%252338a.4) platí poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč, zálohy na daň z příjmů ve výši poslední známé daňové povinnosti, přičemž:

* – první záloha je splatná do 15. dne třetího měsíce zdaňovacího období,
* – druhá záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období,
* – třetí záloha je splatná do 15. dne devátého měsíce zdaňovacího období,
* – čtvrtá záloha je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

Podle [§ 38a odst. 2 zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%252338a.2) zálohy na daň z příjmů neplatí

* a) poplatník, jehož poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč,
* b) obec nebo kraj,
* c) zůstavitel ode dne jeho smrti.

Podle [§ 38a odst. 8 zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%252338a.8) není poplatník povinen platit zálohy na daň z příjmů, jestliže ukončil činnost, z níž mu plynuly zdanitelné příjmy, nebo zanikl zdroj zdanitelných příjmů, a to od splátky následující po dni, v němž došlo ke změně rozhodných skutečností; tyto skutečnosti je poplatník povinen oznámit správci daně podle zvláštního právního předpisu (tím se zřejmě rozumí [daňový řád](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523)).

Podle [§ 174 odst. 5 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523174.5) může správce daně v odůvodněných případech stanovit zálohy nižší, popřípadě může povolit výjimku z povinnosti daň zálohovat, a to i za celé zdaňovací období.

Daňovému subjektu, kterému nově vznikne povinnost platit daň, pro kterou zákon stanoví zálohy, stanoví správce daně podle [§ 174 odst. 6 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523174.6) zálohy na daň na základě žádosti daňového subjektu, nebo z moci úřední s přihlédnutím k očekávané daňové povinnosti. Jde-li o daňový subjekt, kterému současně vznikne registrační povinnost, uvede údaje potřebné pro stanovení této zálohy při registraci.

Podle článku I. bodu 3. písm. g) pokynu č. MF-4 o stanovení lhůt při správě daní musí být rozhodnutí o stanovení záloh podle [§ 174 odst. 5](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523174.5) a [6 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523174.6) vydáno do 30 dnů od podání žádosti daňového subjektu.

Po skončení zdaňovacího období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, popřípadě vyúčtování, se uhrazené zálohy na daň započítávají na úhradu splatné daně.

Záloha na daňový odpočet

V [§ 174a daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523174a) je s účinností od 1. 1. 2021 upraven nový **institut zálohy na daňový odpočet**. Od uvedeného data je institut zálohy na daňový odpočet upraven také v [§ 105a zákona o DPH](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523105a), podle kterého plátci vzniká nárok na zálohu na nadměrný odpočet ve výši a za podmínek uvedených v [daňovém řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523).

***Poznámka***

*Podle důvodové zprávy k vládnímu návrhu novely* [*daňového řádu*](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523) *s účinností od 1. 1. 2021 zahrnuje pojem „daňový odpočet“ veškerá peněžitá plnění, která mají charakter odpočtu, a to bez ohledu na to, jak se nazývají. Nejčastějším případem daňového odpočtu je nadměrný odpočet podle* [*zákona o DPH*](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523)*, kterým se podle § 4 odst. 1 písm. d) uvedeného zákona rozumí daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně. Jako další příklad „daňového odpočtu“ je v důvodové zprávě uvedeno vrácení spotřební daně podle* [*§ 14 a násl. zákona o spotřebních daních*](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/353/2003%20Sb.%252314) *nebo vrácení daně z přidané hodnoty podle* [*§ 80 a násl. zákona o DPH*](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%252380)*.*

Podle [§ 174a daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523174a) obecně platí, že pokud tak stanoví zákon, vzniká daňovému subjektu nárok na zálohu na daňový odpočet ve výši odpovídající té části daňového odpočtu nárokovaného v jím podaném daňovém tvrzení, kterou správce daně nehodlá prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Správce daně je povinen předepsat vzniklou zálohu na daňový odpočet bez zbytečného odkladu do evidence daní a současně o tom musí vhodným způsobem vyrozumět daňový subjekt (např. prostřednictvím daňové informační schránky).

V případě předepsání zálohy na daňový odpočet správce daně provede standardní test vratitelnosti podle [§ 154 daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523154) a bude-li výsledkem tohoto testu vratitelný přeplatek, vrátí je správce daně daňovému subjektu ve standardní lhůtě 15 dnů bez toho, aby o jeho vrácení musel daňový subjekt žádat.

Příklad 3

V přiznání k dani z přidané hodnoty vykázal plátce za dané zdaňovací období nadměrný odpočet ve výši 350 000 Kč. Správce daně k tomuto daňovému přiznání zahájil postup k odstranění pochybností, přičemž plátci sdělil, u kterých konkrétních přijatých zdanitelných plnění má pochybnosti a z jakého důvodu, a bude tedy prověřovat vykázaný nárok na odpočet daně pouze u těchto plnění, který činí 120 000 Kč. Zbývající částku nadměrného odpočtu ve výši 230 000 Kč, kterou správce daně nehodlá prověřovat, správce daně předepíše do evidence daní jako zálohu na daňový odpočet, a vznikne-li v důsledku předepsání této zálohy na daňový odpočet vratitelný přeplatek, vrátí jej daňovému subjektu do 15 dnů ode dne předepsání této zálohy do evidence daní.

V [§ 174b daňového řádu](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/280/2009%20Sb.%2523174b) je upraven postup při **vypořádání zálohy na daňový odpočet**.

Zvláštní způsoby zajištění daně

Zvláštní způsob zajištění daně z přidané hodnoty

V [§ 109a zákona o DPH](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523109a) je stanoveno, že **pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění**.

Toto ustanovení umožňuje příjemci zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku zaplatit dobrovolně za poskytovatele tohoto zdanitelného plnění daň z přidané hodnoty přímo správci daně. Pokud příjemce zdanitelného plnění tuto možnost využije, nemůže se poté již dostat do pozice ručitele za nezaplacenou daň podle [§ 109 zákona o DPH](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/235/2004%20Sb.%2523109).

Úhrada daně za poskytovatele zdanitelného plnění se hradí jeho správci daně. Současně s úhradou daně příjemce zdanitelného plnění způsobem zveřejněným správcem daně uvede

* a) identifikaci poskytovatele zdanitelného plnění,
* b) daň, na kterou je úhrada určena,
* c) identifikaci příjemce zdanitelného plnění,
* d) den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.

Je-li úhrada daně za poskytovatele zdanitelného plnění provedena bez uvedení dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo dne přijetí úplaty, pak se má za to, že takovým dnem je den přijetí platby správcem daně.

Částka uhrazená za poskytovatele zdanitelného plnění se přijímá a eviduje na jeho osobním depozitním účtu. Ke dni splatnosti daně se tato částka převede na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelného plnění s datem platby k tomuto dni; dojde-li k úhradě později, převede se na osobní daňový účet s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu.

V případě, že příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň, která byla již zcela nebo zčásti uhrazena, použije se zaplacená částka na úhradu dalších nedoplatků na osobním daňovém účtu poskytovatele zdanitelného plnění.

Zajištění daně ze zdanitelných příjmů daňových nerezidentů

Zvláštní způsob zajištění daně z příjmů daňových nerezidentů je upraven v [§ 38e zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%252338e), kde je stanoveno, že k zajištění daně ze zdanitelných příjmů poplatníků daně z příjmů fyzických osob a poplatníků daně z příjmů právnických osob, z nichž není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, jsou plátci těchto příjmů (tj. plátci daně) při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníků, nejpozději v den, kdy o dluhu účtují v souladu s platnými účetními předpisy, povinni srazit **zajištění daně poplatníkům, kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor**, ve výši

* a) 1 % z částky vyplacené při splatnosti dluhopisu, vkladního listu vydaného jako cenný papír, nebo cenného papíru vkladnímu listu na roveň postaveného u příjmů plynoucích z práva na splacení uvedených cenných papírů,
* b) 1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením,
* c) 10 % z příjmů ze zdrojů na území České republiky, s výjimkami uvedenými v písmenech a) a b) a v § 38e odst. 3 a 4.

Povinnost zajištění daně se týká jen těch zdanitelných příjmů poplatníků (daňových nerezidentů), které mají zdroj na území České republiky a které je poplatník – daňový nerezident povinen v tuzemsku přiznat a zdanit prostřednictvím daňového přiznání k dani z příjmů; okruh těchto příjmů je vymezen v [§ 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%252322.1).

Příklad 4

Pro českou firmu provádí specializované stavební činnosti fyzická osoba, která je daňovým rezidentem Ukrajiny, ale má v České republice povolený dlouhodobý pobyt a provozuje zde uvedenou činnost na základě živnostenského oprávnění. Z příjmů tohoto daňového nerezidenta za uvedenou činnost je česká firma povinna srážet zajištění daně ve výši 10 %.

Zajištění daně provádí plátce příjmu tak, že sníží peněžní nebo nepeněžní úhradu daňovému nerezidentovi o stanovenou částku na zajištění daně a tuto částku odvede svému místně příslušnému správci daně. V podstatě tím plátce příjmu zaplatí za poplatníka (daňového nerezidenta) „zálohu“ na jeho daňovou povinnost z úhrady jeho pohledávky. Poplatníkovi (daňovému nerezidentovi) se tato „záloha“ započte na jeho daňovou povinnost vzniklou v České republice, a to při podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období.

Pokud poplatník (daňový nerezident) nepodá ve stanovené lhůtě daňové přiznání, může příslušný správce daně považovat částky zajištění daně za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka, přičemž úhrn částek zajištění daně sražených a odvedených plátcem daně se považuje po uplynutí osmého měsíce po skončení zdaňovacího období za platbu na daň provedenou poplatníkem; nepodá-li poplatník daňové přiznání k dani z příjmů ani do uplynutí lhůty, ve které lze daň vyměřit, považuje se daňová povinnost poplatníka za vyměřenou ve výši této platby.

Zajištění daně se účtuje na příslušném účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací (v bodu 3.4.4. Českého účetního standardu č. 017 – Zúčtovací vztahy je účetní případ zajištění daně formulován jako „daň z příjmů, jejíž odvod zajišťuje účetní jednotka jako plátce daně za daň sraženou poplatníkům daně“).

Příklad 5

Ruská obchodní společnost prodala české obchodní společnosti stroj z obchodního majetku své stálé provozovny umístěné v České republice. Kupní cena za stroj byla podle kupní smlouvy stanovena ve výši 1 200 000 Kč. Účetní postup u české obchodní společnosti bude následující:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Popis** | **Částka** | **MD/D** |
| Kupní cena vozidla podle kupní smlouvy | 1 200 000 Kč | 022/321 |
| Zajištění daně ve výši 10 % | 120 000 Kč | 321/342 |
| Odvod zajištění daně na účet správce daně | 120 000 Kč | 342/221 |
| Úhrada kupní ceny za vozidlo, snížené o zajištění daně | 1 080 000 Kč | 321/221 |

Poplatník (daňový nerezident) zaúčtuje částku sraženou plátcem příjmu na zajištění daně na vrub příslušného účtu v účtové skupině 34 (jako zaplacenou daň z příjmů) a ve prospěch příslušného účtu pohledávek v účtové skupině 31 (jako částečnou úhradu pohledávky).

Současně s platbou zajištění daně je plátce daně povinen podat správci daně hlášení o provedeném zajištění daně na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí (tiskopis 25 5516 MFin 5516); toto hlášení lze podat také na počítačových sestavách, které mají údaje, obsah i uspořádání totožné s uvedeným tiskopisem.

Pokud plátce daně nesrazí zajištění daně ve správné výši nebo jej nesrazí vůbec anebo částku zajištění daně včas neodvede, předepíše správce daně částku zajištění daně plátci daně k přímému placení.

Od roku 2004 se zajištění daně z příjmů v České republice již netýká příjmů poplatníků – daňových nerezidentů, kteří jsou daňovými rezidenty jiných členských států Evropské unie nebo dalších států, které spolu s členskými státy EU tvoří Evropský hospodářský prostor (tj. Norsko, Island a Lichtenštejnsko).

Příklad 6

Fyzická osoba, která je daňovým rezidentem v Polsku, má v České republice dílnu, ve které vyrábí nábytek. Pro účely [zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%2523) se jedná o stálou provozovnu daňového nerezidenta umístěnou na území České republiky. Na příjmy této stálé provozovny se povinnost zajištění daně nevztahuje, protože jde o příjmy poplatníka, který je daňovým rezidentem členského státu Evropské unie. Příjmy této stálé provozovny podléhají zdanění v České republice, kde musí tento daňový nerezident podávat přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Zajištění daně podle [§ 38e zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%252338e) se neuplatní u příjmů z úhrad za zboží či služby prováděné v maloobchodě, kde prodejcem je poplatník daně z příjmů fyzických nebo právnických osob, který je daňovým nerezidentem; stejně to platí i u úhrad nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činnostem s ním spojeným.

Povinnost zajištění daně se nevztahuje na příjmy, které podléhají dani z příjmů srážené zvláštní sazbou daně podle [§ 36 zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%252336) (např. příjmy z autorských a licenčních práv, úroky z půjček apod.), a rovněž se neprovádí u příjmů ze závislé činnosti, kde je srážena záloha na daň podle [§ 38h zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%252338h).

Povinnost zajištění daně se nevztahuje také na příjmy, které jsou podle [zákona o daních z příjmů](https://www.aspi.cz/products/lawText/7/292663/1/ASPI%253A/586/1992%20Sb.%2523) osvobozeny od daně, nebo nepodléhají v České republice dani z příjmů na základě příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Příklad 7

Fyzické osobě, která je daňovým rezidentem Švýcarska, bude zaplacena částka 120 000 EUR za převod obchodního podílu ve společnosti s ručením omezeným se sídlem v České republice. Český plátce příjmu nebude v tomto případě provádět zajištění daně, protože podle článku 13 smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené se Švýcarskem se příjmy plynoucí švýcarskému daňovému rezidentu z převodu podílu na obchodní společnosti se sídlem na území České republiky nezdaňují v České republice.

Zdroj: Odborný portál DAUC.cz, 2021. Zveřejněno v časopise Účetnictví v praxi 5/2021.