

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

Institut zajišťovacího příkazu v daňovém řízení: podmínky vydání a obrana v odvolacím řízení

Zajišťovací příkaz patří mezi nejrazantnější nástroje, které daňový řád správci daně svěřuje. Jeho vydání může vést k okamžitému odčerpání majetku daňového subjektu a v kombinaci s bezprostředně navazující daňovou exekucí fakticky i k ukončení jeho podnikatelské činnosti. Přestože judikatura Nejvyššího správního soudu v posledních letech formulovala poměrně přísné požadavky na odůvodnění zajišťovacích příkazů, správní praxe tyto požadavky ne vždy reflektuje. Cílem tohoto příspěvku je poskytnout praktický přehled podmínek, které musí být splněny pro zákonné vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň, a nastítnit argumentační strategie využitelné v odvolacím řízení.

Zajišťovací příkaz — stručná charakteristika

Zajišťovací příkaz je rozhodnutí správce daně vydávané dle § 167 odst. 1 zákona č. [280/2009](#) Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), kterým správce daně ukládá daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky. Může směřovat k zajištění daně, u níž dosud neuplynul den splatnosti, nebo k zajištění daně dosud nestanovené. Tento příspěvek se zaměřuje na druhou situaci, neboť právě ta vyvolává v praxi nejvíce sporů.

Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu lhůtu tří pracovních dnů ke složení jistoty; hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz dle § 167 odst. 3 DŘ vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu. Na úseku DPH pak § 103 zákona č. [235/2004](#) Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), jako *lex specialis* jde ještě dál, neboť zajišťovací příkaz je zde vykonatelný okamžikem svého vydání.

Proti zajišťovacímu příkazu je přípustné odvolání, přičemž rozhodnutí o něm musí být dle § 168 odst. 1 DŘ vydáno do 30 dnů, jinak se zajišťovací příkaz stává neúčinným.

Dvě kumulativní podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu

Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, dovodil, že pro zákonné vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň musí být splněny dvě kumulativní podmínky: (A) přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a (B) odůvodněná obava, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.[\[1\]](#)

Obě podmínky se vzájemně doplňují a mohou se do určité míry kompenzovat, přičemž „slabší“ důvody u jedné podmínky mohou být vyváženy „silnými“ důvody u druhé.[\[2\]](#) Tento postup však neznamena, že by bylo přípustné kteroukoli z podmínek zcela pominout.[\[3\]](#) V odvolacím řízení je proto třeba napadnout obě podmínky, jsou-li pro to argumenty. Odvolací orgán přitom rozhoduje k právnímu a skutkovému stavu v době svého rozhodnutí[\[4\]](#), takže odvolatel může uvádět i skutečnosti, které nastaly po vydání zajišťovacího příkazu.

Přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně

Správce daně je povinen důvody přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Dle NSS „[...] po správci daně nelze požadovat, aby při vydávání zajišťovacího příkazu, resp. v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť zajišťovací řízení není řízení nalézacím a jeho předmětem není stanovení daně. Na druhou stranu nelze při vydávání zajišťovacího příkazu od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout.“[\[5\]](#)

Pro odvolací řízení z toho plyne povinnost odvolacího orgánu řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. NSS k tomu výslovně uvedl, že odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 DŘ „[...] nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena.“[\[6\]](#)

Klíčové je, že „[...] určitá informace může podmínku přiměřené pravděpodobnosti doměření daně naplnit, další informace však může tuto indicii opět vyvrátit, čímž podmínka pravděpodobnosti budoucího doměření daně opět splněna nebude.“[\[7\]](#) Správce daně je proto povinen hodnotit veškeré okolnosti, na které daňový subjekt v zajišťovacím řízení upozorňuje, včetně těch, které svědčí ve prospěch daňového subjektu, a jeho námitky nesmí ponechat bez věcného vypořádání. NSS zároveň upozornil, že „[...] pokud se správním orgánům nepodaří odůvodnit existenci přiměřené pravděpodobnosti doměření daně, je zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla.“[\[8\]](#)

Z hlediska okruhu případů, v nichž je vydání zajišťovacího příkazu přípustné, NSS upřesnil, že jeho vydání není možné pouze v případě podezření, že se daňový subjekt účastní daňového podvodu, byť v těchto situacích je jeho vydání nejtypičtější. Je-li však podstatou případu spor o správnou aplikaci hmotněprávní úpravy, klade NSS na odůvodnění zvýšené nároky. Úvaha správce daně o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně musí být „vysoce přesvědčivá“ a mít „dostatečnou oporu v textu zákona, v jeho dlouhodobě nezpochybňovaném výkladu a aplikaci, případně v konzistentní soudní judikatuře.“[\[9\]](#) To daňovému subjektu otevírá v odvolacím řízení silný argumentační prostor.

Odůvodněná obava o budoucí dobytost daně

Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně, ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu a k výši dosud nestanovené daně.[\[10\]](#) Nepostačí obecné konstatování; odůvodnění musí obsahovat podrobné důvody opřené o konkrétní skutkový stav.[\[11\]](#)

Při formulaci odvolacích námitek lze argumentovat v několika rovinách.

1. Daňová historie a spolupráce se správcem daně. Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, č. j. 43067/22/7700-00130-050237 (dále jen „Metodický pokyn GFŘ“), v čl. II. bod 2 písm. e) výslovně uvádí, že správce daně je „povinen zabývat se i délkou působení daňového subjektu jako podnikatele, jeho daňovou historií a celkovým přístupem k plnění veřejnoprávních povinností“ a tyto údaje „je nutno vždy zohlednit v úvahách správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu a promítnout je do jeho odůvodnění.“ Bezproblémová daňová historie a absence nedoplatků jsou okolnosti, které správce daně musí zohlednit, a pokud je nezohlednil nebo je neadekvátně relativizoval, je to důvod pro napadení zajišťovacího příkazu. NSS v této souvislosti odmítl přístup, kdy zajišťovací příkaz

„může být vydáván ihned poté, co byly zjištěny jakékoli nesrovnalosti v plnění daňových povinností“, neboť „zajišťovací příkaz zásadně nemá sloužit k ekonomické likvidaci daňového subjektu a odčerpání všech jeho disponibilních zdrojů.“[12]

2. Schopnost daňového subjektu generovat příjmy. Metodický pokyn GFŘ (čl. II.2. bod 3 písm. d) ukládá správci daně zanalyzovat *„možnost vzniku potencionálních finančních zdrojů pro úhradu budoucí daňové povinnosti“*. Majetková analýza omezená na statický výčet aktiv bez zohlednění příjmového potenciálu je nedostatečná. NSS k tomu uvedl: *„Existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí.“[13]*

3. Poměr zajišťované částky a majetkové situace. Při hodnocení odůvodněné obavy je rozhodující poměr mezi výší zajišťované částky a celkovou ekonomickou situací daňového subjektu. Pokud zajišťovaná částka představuje zlomek měsíčního obrátu daňového subjektu, je obtížné odůvodnit obavu o její budoucí nedobytnost. NSS přitom judikoval, že *„samotná výše předpokládané doměřené daně nemůže bez dalšího založit důvodnou obavu budoucí nedobytnosti daně.“[14]*

4. Účelové zbabování se majetku versus legitimní reorganizace. Správci daně v praxi nezřídka dovozují odůvodněnou obavu z převodů majetku na jiné subjekty, přičemž je však nutné rozlišovat mezi účelovým vyváděním majetku a legitimní podnikatelskou reorganizací. NSS odmítl jako nedostatečnou *„pouhou spekulaci správce daně o možném vyvedení aktiv“* a zdůraznil, že *„indicie, které správce daně hodlá pro závěr o nedobytnosti budoucí daně použít, musí mít reálný základ a nemohou být pouze v rovině domněnek a spekulací.“[15]*

Zajišťovací příkaz jako prostředek *ultima ratio* a méně invazivní alternativy

NSS formuloval závěr, že zajišťovací příkaz *„nepředstavuje standardní prostředek správy daní“*, je třeba jej vnímat *„vskutku jako prostředek ultima ratio“* a *„lze jej tedy použít, např. je-li to nezbytné pro zabránění daňovým únikům, nikoli v případech, kdy lze úhradu daně zajistit jiným vhodným způsobem např. zástavním právem, bankovní zárukou, či ručením.“[16]* Shodně NSS judikoval, že správce daně musí *„zodpovědně zvážit možnost dosažení účelu tohoto opatření například zřízením zástavního práva dle § 168 odst. 6 daňového řádu, jež je oproti okamžitému uspokojení pohledávky daňovou exekucí méně invazivní.“[17]*

Daňový řád nabízí správci daně škálu méně invazivních nástrojů, přičemž i Metodický pokyn GFŘ ukládá správci daně, aby před nařízením daňové exekuce dotčenému daňovému subjektu v rámci dialogu osvětlil možnost zajištění úhrady i jiným zákonem předvídaným způsobem tak, aby nedocházelo k nežádoucímu utlumení podnikatelské činnosti předmětného daňového subjektu. Pokyn dále výslovně stanoví, že *„správce daně je povinen se předně vypořádat s případnými návrhy zajišťovacím příkazem dotčeného daňového subjektu ve věci využití některého ze zákonem předvídaného způsobu zajištění, než přistoupí k nařízení daňové exekuce.“* V praxi lze proto doporučit, aby i sám daňový subjekt alternativní způsoby zajištění správci daně aktivně a prokazatelně nabízel.

Specifickou odvolací námitku představuje argument, že zajišťovací příkaz s bezprostředně navazující exekucí fakticky způsobuje nedobytnost daně, které se správce daně obával. Jak zdůraznil NSS: *„Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i*

fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší než při volném prodeji majetku za tržní cenu.”[\[18\]](#)

Závěr

Zajišťovací příkaz je nástrojem, který má v právním řádu své místo, jeho smyslem je předejít situacím, kdy by daňový subjekt zmařil budoucí výběr daně. Judikatura NSS však opakovaně zdůrazňuje, že se jedná o prostředek *ultima ratio*, jehož vydání je podmíněno splněním přísných zákonných předpokladů.

Daňový subjekt by měl v odvolání systematicky napadat obě kumulativní podmínky. Zvláštní pozornost by měl věnovat tomu, zda správce daně dostatečně zohlednil daňovou historii, zda provedl řádnou majetkovou analýzu zahrnující i schopnost generovat budoucí příjmy či zda zvážil méně invazivní alternativy. Metodický pokyn GFŘ, ačkoli není právně závazným předpisem, v řadě ohledů konkretizuje požadavky kladené judikaturou NSS a může sloužit jako účinný argumentační podklad.



JUDr. David Řezníček, LL.M., Ph.D.,
advokát

Mgr. David Petrásek

REZNICEK & CO.

[Řezníček & Co. s.r.o., advokátní kancelář](#)

Krajinská 281/44
370 01 České Budějovice

Tel.: +420 386 323 247
e-mail: reznicek@reznicek.com

[\[1\]](#) Rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104.

[\[2\]](#) Tamtéž.

[\[3\]](#) Rozsudek NSS ze dne 17.10.2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38.

[\[4\]](#) Rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016-22.

[5] Rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016-30.

[6] Tamtéž.

[7] Rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016-22.

[8] Tamtéž.

[9] Rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 423/2018-54.

[10] Rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31.

[11] Rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139.

[12] Rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017-54.

[13] Rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66.

[14] Rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29.

[15] Tamtéž.

[16] Rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54.

[17] Rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48.

[18] Rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66.

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

Další články:

- [Evropská unie mění pravidla plateb: více odpovědnosti, intenzivnější zpracování dat, více kontrol](#)
- [Sdílení elektřiny v obecních projektech, změny po 1.8.2026 a zapojení bateriových úložišť](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc květen 2026](#)
- [Když model počítá správně, ale závěr je zavádějící: limity AI při oceňování podniků](#)
- [Institut zajišťovacího příkazu v daňovém řízení: podmínky vydání a obrana v odvolacím řízení](#)
- [Postavení finančního arbitra v kontextu nařízení Brusel I bis - Funkční pojetí „soudu“.](#)

[osvědčení podle čl. 53 a možnost výkonu nálezu v jiných členských státech EU](#)

- [Daňová ztráta a její vliv na lhůtu pro stanovení daně](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc duben 2026](#)
- [Zaměstnanecké benefity dle ustanovení § 6 odst. 9 písm. d\) zákona o daních z příjmů v roce 2026](#)
- [Flotilová novela: Kdo a kdy musí nově získat licenci k distribuci pojištění?](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc březen 2026](#)