

2. 10. 2014

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

K důvodům pro zajištění daně zajišťovacím příkazem

Existence a uplatňování institutů sloužících k zajištění daně je v rámci správy daní nezbytné, o tom jistě není sporu. Avšak zejména v případě zajišťovacího příkazu se jedná o institut, který může být správcem daně aplikován způsobem, jež může mít pro daňový subjekt až fatální následky.



Zajišťovací příkaz není v oblasti správy daní žádnou novinkou, jedná se o institut, který byl notně využíván i za trvání předchozí právní úpravy, tj. zák. č. [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků, v pozdějším znění (dále jen „ZSDP“). Jeho prostřednictvím (ve smyslu ustan. § 71 ZSDP) měl správce daně možnost uložit daňovému subjektu povinnost zajistit částku daně uvedenou v příkaze ve prospěch správce daně, byla-li odůvodněná obava, že **úhrada nesplatné nebo dosud nestanovené daně** bude v době jejich splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Zajištění částky se provádělo zejména složením jistoty na účet správce daně nebo složením do určené depozitní úschovy; avšak nebyl striktně vyloučen ani případný jiný způsob zajištění daně.

Současná právní úprava zakotvuje tuto problematiku v hlavě V, dílu 4 zák. č. [208/2009](#) Sb., daňový řád, v pozdějším znění (dále jen „DŘ“), kdy konkr. ustan. § 167 odst. 1 a 2 DŘ stanoví: „(1) *Je-li odůvodněná obava, že **daň**, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.* (2) *Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.*“ Zajištění částky je v případě zajišťovacího příkazu dle ustan. § 167 odst. 3 DŘ možné toliko jen složením jistoty na depozitní účet správce daně; jiná forma není zákonem připuštěna.

Rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu je rozhodnutím předběžné povahy sloužícím k dosažení cíle správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady (srov. § 1 odst. 2 DŘ). Uplatňování institutu zajišťovacího příkazu je však závažným zásahem do subjektivních práv daňových subjektů, obzvláště když lze splnění zajišťovacího příkazu vynutit daňovou exekucí (srov. ustan. § 178 DŘ) a dle poznatků autora mívá pro daňové subjekty také závažné důsledky.

Smyslem zajišťovacího příkazu je deponovat částku, o které se správce daně domnívá, že bude odpovídat budoucí daňové povinnosti daňového subjektu, přičemž však musí mít **vážné a důvodné pochybnosti** o tom, že by tato daňová povinnost bez použití institutu zajištění byla po splatnosti nebo po stanovení daně uhrazena.[1] Z uvedeného plyne, že institut zajištění daně nelze používat

plošně, nýbrž pouze v odůvodněných případech.[2] Důvody, které mohou vést správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, nejsou v daňovém řádu uvedeny a správce daně tak při aplikaci institutu zajišťovacího příkazu musí postupovat dle svého správního uvážení. To samozřejmě neznamená, že by správce daně mohl postupovat zcela libovolně; omezení základních práv daňových subjektů totiž nemůže správce daně provést nad nezbytně nutnou míru. Přesto je třeba si uvědomit, že nebezpečí svévolnosti vyvstává obzvláště tam, kde je pravomoc výkonné moci vykonávána, aniž jsou její hranice dostatečně jednoznačně a předvídatelně vymezeny.

V rámci každého daňového řízení musí správce daně postupovat vždy v souladu se základními zásadami daňového řízení zakotvenými v ustan. § 5 a násl. DŘ., v daném případě pak je na místě klást důraz zejm. na zásadu přiměřenosti upravenou v ustan. § 5 odst. 3 DŘ: *„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“*. Zásada přiměřenosti je pro správce daně stěžejním kritériem právě při aplikaci těch institutů daňového řízení, při nichž se uplatní jeho správní uvážení.

Správce daně by tedy i v případě, kdy zvažuje, že přistoupí k vydání zajišťovacího příkazu, měl skutečně relevantně posoudit, zda jsou jeho obavy o zdárné vybrání daně důvodné a tyto důvody, které jej k zajištění daně tímto způsobem vedou, je povinen promítnout do odůvodnění zajišťovacího příkazu (ve smyslu náležitostí rozhodnutí správce daně dle ustan. § 102 DŘ) a takto je sdělit i daňovému subjektu.

Odůvodnění zajišťovacího příkazu musí obsahovat sdělení důvodů, pro které správce daně přikročil k vydání zajišťovacího příkazu. V praxi to znamená dovození daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu za určité zdaňovací období, stanovení výše daně, resp. její předpokládané výše a zdůvodnění, proč je k zajištění daně vůbec přistupováno, proč je zajištěna právě taková částka, která je uvedena ve výroku a proč její zajištění má trvat po dobu, jež je uvedena ve výroku rozhodnutí. [3]

Odůvodnění rozhodnutí a kvalita tohoto odůvodnění je ovšem častým problémem správců daně (jak ostatně plyne i z následujícího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu): *„Celní úřad byl povinen ve svém rozhodnutí uvést konkrétní důvody, které jej vedou k obavám, proč dle jeho názoru nebude u žalobce možné vybrat daň v budoucnu (v době splatnosti a vymahatelnosti dosud nestanovené daně), nebo proč její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.....Samotná skutečnost, že předpokládaná daňová povinnost bude několikanásobně převyšovat zajišťovanou částku, obavy celního úřadu žádným způsobem neodůvodňuje. Takové tvrzení nenaplňuje zákonem stanovenou nezbytnou podmínku ohrožení vybrání daně, neznamená, že daňový subjekt nebude i přes nižší existující zajištění vzhledem k předpokládané daňové povinnosti schopen částku daně uhradit....Řádně odůvodněným tvrzením by bylo např. konstatování hrozícího konkursu daňového subjektu či probíhající (příp. s přihlédnutím k hospodářským výsledkům důvodně předpokládaný) prodej majetku daňového subjektu, prováděný za účelem získání aktiv nezbytných pro další podnikatelskou činnost apod.“*. [4]

Přesný výčet případů, při kterých může vzniknout odůvodněná obava, že daň bude v budoucnu ohrožena, poskytnout nelze. Vyplývá to z rozmanitosti situací vzniklých při daňovém řízení. Podnět k vydání zajišťovacího příkazu přichází především od pracovníků kontrolních nebo vyměřovacích oddělení, kteří jsou v rámci své činnosti přímo v kontaktu s daňovým subjektem, mají přístup k jeho účetním dokladům a mají tak přehled o celkové ekonomické situaci daňového subjektu. Příkladem lze přesto některé situace, typické pro zvažování správce daně, zda zajišťovací příkaz vydat, uvést – výsledky dosud prováděné kontroly nasvědčují tomu, že výsledkem bude doměření daně ve větší výši, k čemuž se připojuje ještě obecně špatná platební morálka subjektu, časté změny společníků a sídla společnosti, spolu se špatnou spoluprací, komunikací a součinností se správcem daně, platby

vysokých peněžních částek bez náležitého vyúčtování, účelové převody finančních prostředků spřízněným osobám, podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty s nápadně výrazně odlišnými vyššími hodnotami než v předchozích zdaňovacích obdobích a nárokování vratky nadměrného odpočtu. [5]

Autor se však v praxi sám setkal s odůvodněním zajišťovacích příkazů, které obsahovalo až absurdní úvahy správce daně (např. argument, že předmětem podnikání subjektu je „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1-3 živnostenského zákona“, což jsou podle správce daně znaky podvodného jednání daňových subjektů, které se věnují obchodování s určitým druhem komodity) a dokonce i důvody obsahující tvrzení, jež nebyla pravdivá.

Přitom platí, že daňový subjekt je povinen strpět účinky zajišťovacího příkazu až do ukončení řízení o vyměření daně. Je sice oprávněn podat proti zajišťovacímu příkazu své odvolání, to však ve smyslu ustan. § 109 odst. 5 DŘ nemá v tomto případě odkladný účinek.

Ačkoli se jedná o rozhodnutí, které je rozhodnutím předběžným (tj. nejedná se o meritorní stanovení daně), dospěla soudní judikatura k tomu, že se jedná o rozhodnutí přezkoumatelné v rámci správního soudnictví.[6] Pravomocné rozhodnutí odvolacího orgánu je tak možné napadnout správní žalobou ve smyslu ustan. § 65 a násl. zák. č. [150/2002](#) Sb., soudní řád správní, v pozdějším znění.

I když tedy lze očekávat nápravu stavu způsobeného nedostatečně či nesprávně odůvodněným zajišťovacím příkazem nejpozději v rámci správního soudnictví, nelze opomenout, že k takové nápravě dochází se značným zpožděním a někdy již může být pro daňový subjekt i příliš pozdě. Nesplnění povinnosti obsažené v zajišťovacím příkazu totiž se sebou nese blokaci bankovního účtu daňového subjektu (ta ostatně v praxi někdy nastává již před doručením zajišťovacího příkazu daňovému subjektu, aby tento zajištění daně nezmařil účelovým převodem peněžních prostředků ze svého účtu) a vydání exekučního příkazu příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb (srov. § 190 DŘ). Jedná-li se o subjekt podnikatelský, může vysoké zajištění daně znamenat i jeho podnikatelskou paralýzu, která trvá až do doby zjištění a vyměření skutečné výše daně. Zjištění daně ovšem může být časově náročné, obzvláště ve složitých případech, kdy se správce daně potýká s aplikací judikatury Soudního dvora Evropské unie.

K důsledkům zajištění prostřednictvím zajišťovacího příkazu pak autor např. opět odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 13/2008 - 50 ze dne 23. 1. 2009: „...*Daňový subjekt je tedy ve velmi těsném sledu po vydání zajišťovacího příkazu **povinen uhradit jakoukoliv částku, která je ve výroku rozhodnutí uvedena, a to i v případě, že by šlo o vyslovený excés ze strany správce daně (například chybu v řádech statisíců či milionů-jak se ostatně stalo právě v předmětné věci), dle zákona o správě daní a poplatků je možné, aby tato částka byla v případě jejího neuhrazení ve velmi krátké lhůtě i exekuvována. Nelze pochybovat o tom, že tímto postupem mohou pro daňový subjekt vzniknout trvalé důsledky (obstavení účtu a s tím související nemožnost hradit své další závazky, následná insolvence, nelze vyloučit ani prodej movitých věcí či nemovitostí), které v budoucnu nebude možno zcela eliminovat. Závažnost důsledků spojených s účinky zajišťovacího příkazu připustil i Ústavní soud, například ve svém usnesení ze dne 7. 8. 2002, sp. zn. IV. ÚS 15/02.....Jak je uvedeno výše, daňový subjekt je povinen strpět účinky zajišťovacího příkazu až do ukončení řízení o vyměření daně, všechny popsané důsledky zajištění tedy mohou trvat relativně dlouhé časové období, omezené maximální hranicí 3 let. Přestože tedy účinnost zajišťovacího příkazu zcela jistě časově omezena je, lze předpokládat, že pro daňový subjekt může způsobit trvalé důsledky. I v případě, kdy by následné vyměřovací řízení ukázalo, že daň vyměřena být neměla, případně ve výrazně nižší hodnotě (což nelze vzhledem k proceduře stanovení výše zajišťované částky vyloučit), nebude možné zpětným vyplacením zajištěné částky daňovému subjektu zajistit jeho předchozí postavení např. při vyslovení úpadku, zpětně převést prodané nemovitosti, atd.***“.



Mgr. Jana Čechová Náplavová,
advokátka

[TOMAN, DEVÁTÝ & PARTNEŘI advokátní kancelář, s. r. o.](#)

Trojanova 12
120 00 Praha 2

Tel.: +420 224 918 490
Fax: +420 224 920 468
e-mail: ak@iustitia.cz

-
- [1] Usnesení Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 13/2008 – 50 ze dne 23. 1. 2009
[2] Kobík, J., Správa daní a poplatků s komentářem, 6. vydání, nakladatelství ANAG, 2008, str. 682.
[3] Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. Daňový řád. Kometář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 1019.
[4] Rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 9 Afs 57/2010 ze dne 8. 9. 2010
[5] Pulcová, M., Kno. – Konkurzní noviny, ze dne 28. 6. 2005
[6] Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 13/2008 – 90 ze dne 24. 11. 2009

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

Další články:

- [Nový daňový režim ESOP v České republice od roku 2026. Posun k ekonomické realitě a mezinárodním standardům?](#)
- [Preventivně-sankční funkce náhrady nemajetkové újmy za porušení osobnostních práv pohledem Ústavního soudu](#)
- [SCHEJBAL& PARTNERS stáli u získání jedné z prvních licencí dle MiCA v ČR](#)
- [Mezinárodní dožádání a lhůta pro stanovení daně: kritéria účelnosti, věcnosti a včasnosti v judikatuře](#)
- [Prověřování zahraničních investic a kybernetická regulace: řízená služba jako nová transakční proměnná](#)
- [Nová úprava kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí](#)
- [Silná koruna: jaké dopady má posilující koruna na české firmy](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc únor 2026](#)
- [Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu](#)
- [Aktuální judikatura k holdingovým strukturám](#)

- [Exkluzivita má svou cenu. NSS se vyjádřil k nájemu mezi spojenými osobami](#)