

Univerzita Palackého v Olomouci  
Právnická fakulta

Hana Bouchalová

**Vybrané aspekty zajišťovacího příkazu**

Bakalářská práce

Olomouc 2023

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Vybrané aspekty zajišťovacího příkazu“ vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje. Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 69 611 znaků včetně mezer.

V Olomouci dne 30. 5. 2023

---

Hana Bouchalová

## **Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala Dr. Mgr. Michalu Kozielovi, Ph.D., za odborné vedení, cenné rady a připomínky, které mi poskytl při psaní mé bakalářské práce.

## Seznam použitých zkratek

<b>AO</b>	Německý daňový řád – Abgabenordnung, neugefasst durch B. v. 01.10.2002 BGBl. I S. 3866, 2003 I S. 61, zuletzt geändert durch Artikel 4 G. v. 20.12.2022 BGBl. I S. 2730
<b>BAO</b>	Rakouský daňový řád – Bundesabgabendordnung, BGBl 194/1961, idF BGBl I 104/2018
<b>DPH</b>	Daň z přidané hodnoty
<b>DŘ</b>	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
<b>GFŘ</b>	Generální finanční ředitelství
<b>NSS</b>	Nejvyšší správní soud
<b>OFŘ</b>	Odvolací finanční ředitelství
<b>OP</b>	Polský daňový řád – Ordynacja Podatkowa, Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926
<b>SŘS</b>	Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZDPH</b>	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZSD</b>	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

# Obsah

<b>Seznam použitých zkratk</b> .....	<b>4</b>
<b>Úvod</b> .....	<b>6</b>
<b>1. Obecně k zajišťovacímu příkazu</b> .....	<b>8</b>
1.1. Historický vývoj .....	8
1.2. Platná úprava .....	10
1.3. Zahraniční úprava .....	15
1.3.1. Slovenské predbežné opatrenia .....	15
1.3.2. Německé věcné a osobní zadržení .....	16
1.3.3. Rakouský zajišťovací příkaz .....	17
1.3.4. Polské zajišťovací rozhodnutí .....	17
1.3.5. Závěrem k zahraniční úpravě .....	18
<b>2. Podmínky vydání zajišťovacího příkazu</b> .....	<b>19</b>
2.1. Odůvodněná obava .....	19
2.2. Naplnění podmínek pro vydání .....	22
2.3. Zrušení pro nezákonnost .....	24
2.3.1. Rozsudek ve věci MAJORITY PETROL .....	24
2.3.2. Rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2023, č. j. 4 Afs 380/2020-40 .....	25
2.4. Závěrem k podmínkám .....	26
<b>3. Možné změny</b> .....	<b>27</b>
3.1. Zákonné podmínky vydání .....	27
3.2. Přenos kompetence na správní soudy a přednostní projednání .....	27
3.3. Kompenzace .....	29
3.4. Další změny .....	30
<b>Závěr</b> .....	<b>32</b>
<b>Seznam použitých zdrojů</b> .....	<b>34</b>
<b>Abstrakt</b> .....	<b>41</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>41</b>

## Úvod

Ve své bakalářské práci si kladu za cíl vymežit vybrané aspekty zajišťovacího příkazu. Kromě jeho obecného popisu se budu podrobněji zabývat podmínkami jeho vydání a prostřednictvím toho si odpovím na otázku, zda je zákonná úprava dostačující. Tímto kritériem míním, zda zákonná úprava podmínek pro vydání zapříčinila množství vydaných zajišťovacích příkazů, které byly pro nezákonnost zrušeny. Jako další mi vyvstávají otázky, jaký je účel a povaha tohoto institutu, zda by šlo jinak vhodně změnit právní úpravu, a jaké důsledky se pojí s jeho vydáním. Téma jsem si zvolila s ohledem na přesah, který zajišťovací příkazy mají, a to především z hlediska jejich stručného zákonného vymezení, které muselo být hojně doplňováno judikaturou, ale také metodickými pokyny Finanční správy ČR.

První kapitola slouží jako obecný úvod do problematiky. Nejprve provedu systematické zařazení zajišťovacího příkazu v DŘ a vymežím některé související pojmy. Dále nastíním historický vývoj tohoto institutu, protože se nejedná o novinku, kterou s sebou přinesl daňový řád, jak může na první pohled vyplývat ze zvýšeného užívání zajišťovacích příkazů až od roku 2014 a v následujících letech. Na historickou úpravu navážu platným zněním zákona ve světle judikatury. V další podkapitole provedu zahraniční exkurz, zabývat se budu konkrétně právní úpravou sousedních zemí. Překlady textů provedu za pomoci slovníků i vlastní znalosti jazyků, nicméně bych ráda podotkla, že postihnout každou nuanci, obzvláště u překladů právních předpisů, nepovažuji obecně z jazykového hlediska za možné. Přesto mi přijde vhodné tuto část do práce zahrnout, jako určité srovnání s úpravou tuzemskou.

Ve druhé kapitole se komplexně zaměřím na vývoj podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu tak, jak k nim přistupoval s postupem času ve svých rozsudcích NSS. Nejprve se budu věnovat vztahu podmínek pro vydání a nutností jejich současného naplnění. V další části kapitoly se budu zabývat důvody, ve kterých správci daně spatřovali naplnění těchto podmínek.

Závěrečná kapitola práce pak slouží pro posouzení některých návrhů změny právní úpravy, které buď považuji za vhodné, nebo se naopak přikláním k jejich nevhodnosti. V návaznosti na druhou kapitolu se budu zabývat otázkou změn v zákonné úpravě podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Dále posoudím návrh na změnu v kompetenci pro vydání zajišťovacího příkazu a v souvislosti se soudním přezkumem také přednostní projednání žaloby proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Závěrem se vyjádřím

k problematice kompenzace úrokem v případě zákonného zajišťovacího příkazu, u kterého vznikla daňovému subjektu škoda, která není jinak pokryta.

Ačkoliv se již dnes nejedná o téma zcela aktuální z toho hlediska, že byl postup Finanční správy ČR poměrně sjednocen judikaturou i metodickými pokyny GFŘ, ze statistických údajů zveřejněných Finanční správou ČR vyplývá, že k většímu omezení využívání zajišťovacích příkazů došlo až v roce 2022, kdy se jejich počet zmenšil téměř o polovinu.<sup>1</sup> Při pohledu na rozsudky správních soudů je také zřejmé, že některé žaloby či kasační stížnosti jsou rozhodnuty až v současné době, i několik let po vydání zajišťovacích příkazů. Považuji proto za zajímavé a přínosné se danou problematikou zabývat i nadále, především s ohledem na množství daňových subjektů, které byly, někdy až nenávratně, jednáním Finanční správy ČR poškozeny. Ač se tedy jedná o časově omezené předstižné opatření, může daňový subjekt zatížit dlouhodobě, a také zatěžuje, jak se ukázalo s jeho aplikací.

Téma se vztahuje k tuzemské problematice zajišťovacích příkazů, s výjimkou již zmíněné podkapitoly zahraničního exkurzu. Využiji platnou právní úpravu a odbornou literaturu, zejména publikaci Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu od Vladimíra Balcara. Dále budu pracovat se statistickými daty a metodickými daty Finanční správy ČR, odbornými články, stěžejní bude judikatura správních soudů, především NSS. Považuji za vhodné zvolit ke zpracování metodu popisnou, doplněnou o metodu analytickou. Budu postupovat od obecného ke konkrétnímu.

Bakalářská práce je zpracována podle stavu ke dni 30. 5. 2023.

---

<sup>1</sup> *Statistické údaje k zajišťovacím příkazům k 31. 1. 2023* [online]. financnisprava.cz [cit. 6. 3. 2023]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/20230131\\_ZajP.xlsx](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/20230131_ZajP.xlsx).

## 1. Obecně k zajišťovacímu příkazu

Zajištění úhrady na nesplatnou, nebo dosud nestanovenou daň pomocí zajišťovacího příkazu, řadíme spolu se zástavním právem, ručením, finanční (resp. bankovní) zárukou, zajištěním prostřednictvím placení záloh a zajišťovací exekucí, mezi instituty DŘ, které správci daně umožňují, v případech a za podmínek daných zákonem, zajistit placení daní. Na rozdíl od zajišťovacího příkazu lze zástavní právo užit nejen v případě nestanovené či dosud nesplatné daně, ale také pro stanovenou daň, která nebyla uhrazena.<sup>2</sup> Ručení slouží jak k zajištění neuhrazené daně,<sup>3</sup> tak k úhradě nedoplatku,<sup>4</sup> bankovní záruka také zajišťuje dosud neuhrazenou daň.<sup>5</sup> Platit zálohami lze daň, která není splatná a zároveň její výše není známa.<sup>6</sup>

Zajišťovací příkaz je svojí povahou rozhodnutím vydaným v dílčím řízení zajišťovacím. DŘ nám dílčí řízení dělí na tři souhrnné skupiny podle jejich vztahu k daňové povinnosti – řízení nalézací, při placení daně a o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.<sup>7</sup>

Vymezení dílčích řízení je dále důležité pro pojem daňového řízení, které se podle okolností skládá právě z dílčích řízení,<sup>8</sup> nebo spíše, jak říká Lichnovský, v jeho průběhu „*mohou být podle okolností zahajována dílčí řízení.*“<sup>9</sup> Účelem daňového řízení je správné zajištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a „*končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.*“<sup>10</sup> Z uvedeného vyplývá specifikum, kdy se, na rozdíl od dílčích řízení, jako řízení sensu stricto, jedná o nepřetržitě probíhající postup, jehož ukončení je vázáno nikoliv na vydání rozhodnutí, ale na zánik daňové povinnosti.<sup>11</sup> Rozdíl mezi těmito pojmy tedy spočívá v tom, že správce daně rozhoduje o právech a povinnostech daňových subjektů nikoliv v samotném daňovém řízení, ale prostřednictvím rozhodnutí vydaných v dílčích řízeních, tedy mimo jiné i vydáním zajišťovacího příkazu.

### 1.1. Historický vývoj

V období Rakouska-Uherska zajišťovací příkaz nenalezneme minimálně v tehdejším přelomovém zákoně č. 220/1896 ř. z., o osobních daních přímých, který od konce 19. století

---

<sup>2</sup> Srov. § 168 odst. 6 a § 170 DŘ.

<sup>3</sup> § 173 odst. 1 tamtéž.

<sup>4</sup> § 171 odst. 1 tamtéž.

<sup>5</sup> § 173 odst. 2 tamtéž.

<sup>6</sup> § 174 odst. 1 tamtéž.

<sup>7</sup> § 134 odst. 3 tamtéž.

<sup>8</sup> Tamtéž.

<sup>9</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 578.

<sup>10</sup> § 134 odst. 1 DŘ.

<sup>11</sup> Důvodová zpráva k DŘ, zvláštní část, str. 90.

přinesl sjednocení přímých daní a jejich správy. Za zmínku však stojí ustanovení týkající se zástavního práva a ručení (pro daň z výdělků<sup>12</sup> a z důchodu<sup>13</sup>), tedy zajišťovacích institutů, které v DŘ nalezneme i dnes.

Po vzniku Československa vystopujeme existenci zajišťovacího příkazu do tehdejšího daňově-reformujícího zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních (dále jen „zákon o přímých daních“).<sup>14</sup> Ten ve svých sedmi ustanoveních<sup>15</sup> hovoří o příkazu, k jehož vydání byl příslušný vyměřovací úřad v případě, že bylo ohroženo vybrání dosud nepředepsané nebo nesplatné daně s přírážkami. Úřad musel odůvodnit, v čem spatřoval vybrání daně za ohrožené. Zajišťovací příkaz byl ihned proveditelný a prováděl se zajišťovací berní či soudní exekucí. Výše daně stanovoval úřad dle pomůcek. Zajišťovací exekuci se poplatník mohl vyhnout složením jistoty na účet peněžního ústavu. Odvolat se bylo možné, ale bez odkladného účinku. Obdobně jako dnes také pozbyl platnosti příkaz, o jehož odvolání nebylo rozhodnuto do třiceti dnů.<sup>16</sup>

Zákon o přímých daních nahradila vyhláška ministra financí č. 162/1953 Ú. 1., v jejíž části páté byla stanovena možnost zajištění nesplatné či nepředepsané daně, byla-li obava, že daň bude nedobytná v době, kdy ji bude možné vymáhat exekucí, nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.<sup>17</sup> Ve formulaci ustanovení této vyhlášky tak již můžeme vysledovat jistou paralelu se stávajícím § 167 DŘ. Toto zajištění prováděl národní výbor ve formě výměru, jenž byl ihned vykonatelný.<sup>18</sup> Poplatník se zajištění svých věcí vyhnul složením jistoty, a to na svůj účet u národního výboru. Obranou bylo podání odvolání bez odkladného účinku.<sup>19</sup> Nenajdeme stanovení jakékoliv lhůty pro rozhodnutí o odvolání, po jejíž překročení by se stal výměr neplatným.

Uvedenou vyhlášku roku 1962 nahrazuje vyhláška Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. Zajištění nesplatné nebo nepředepsané daně upravovala obdobně, v případě obavy o její budoucí nedobytnost, nebo vybrání se značnými obtížemi, národní výbor rozhodl o jejím výběru. Namísto výměru zde tedy byla rozdílná podoba zajištění daně ve formě rozhodnutí. Národní výbor musel rozhodnutí odůvodnit a stanovit

---

<sup>12</sup> § 76 až 77 zákona č. 220/1896 ř. z., o osobních daních přímých.

<sup>13</sup> § 150 až 151 tamtéž.

<sup>14</sup> BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 34.

<sup>15</sup> § 284 až 290 ZPD.

<sup>16</sup> Srovnání § 168 odst. 1 DŘ.

<sup>17</sup> § 96 odst. 1 vyhlášky ministra financí č. 162/1953 Ú. 1.

<sup>18</sup> § 96 odst. 3 tamtéž.

<sup>19</sup> § 96 odst. 6 a 7 tamtéž.

v něm výši částky a způsob její úhrady. Poplatník se mohl vyhnout výkonu zajištění složením jistoty a národní výbor poté zrušil již provedené výkony. Opět přetrvala možnost podat odvolání bez odkladného účinku.<sup>20</sup> Celkové vyznění předpisu navíc provázal s ohledem na dobu jeho účinnosti § 1, jenž upozorňoval na uvědomělost poplatníka ve vztahu k vybírání daní ve vyspělé socialistické společnosti.

Předchůdcem nynější úpravy v DŘ byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nabyl účinnosti roku 1993 a ve své podstatě se podobá dnešní úpravě, přesto v § 71 nalezneme odchylky. První rozdíl je ve lhůtě, kterou měl daňový subjekt na složení jistoty a sdělení údajů pro prozatímní určení daňového základu a daně. Jedná se zde o tři dny, na rozdíl od tří dnů pracovních dle DŘ.<sup>21</sup> Dalším rozdílem je možnost složení jistoty mimo účet správce také do depozitní úschovy. Určitou přísnost lhůty tři kalendářních dnů pak na druhé straně balancuje absence okamžité vykonatelnosti.<sup>22</sup> Zachována je možnost odvolání bez odkladného účinku a, stejně jako dnes, i neplatnost zajišťovacího příkazu po uplynutí třiceti dnů, pokud odvolací orgán o odvolání nerozhodne.

## 1.2. Platná úprava

V současnosti je tento institut upraven poměrně stručně v § 167 až 169 DŘ a speciální úprava, o okamžité vykonatelnosti vydáním, v případě hrozby z prodlení, je obsažena v ZDPH<sup>23</sup> a ZSD,<sup>24</sup> přičemž v tomto případě „*správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.*“ Zajišťovacími příkazy jsou tedy, krom pár mimochodných zmínek v jiných částech DŘ, vyčleněna pouze tři ustanovení, která navíc užívají neurčitých právních pojmů, což zřejmě přispělo ke vzniku aplikačních problémů, neboť obecně správní orgány při jejich výkladu musejí splnit vyšší argumentační nároky.<sup>25</sup>

Zajišťovací příkaz je předstižným rozhodnutím, založeným na hypotetické úvaze,<sup>26</sup> kterým může správce daně zajistit úhradu dosud nesplatné, nebo dosud nestanovené daně. Podmínkou jeho vydání je dle § 167 DŘ odůvodněná obava o budoucí nedobytnosti této daně, nebo o tom, že bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Data GFR ukazují, že v letech

<sup>20</sup> § 43 vyhlášky Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků.

<sup>21</sup> Srovnání s § 167 odst. 3 a 4 DŘ.

<sup>22</sup> Srovnání s § 167 odst. 3 DŘ.

<sup>23</sup> § 103 ZDPH.

<sup>24</sup> § 20b ZSD.

<sup>25</sup> Veřejný ochránce práv. *Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou ČR ze dne 8. 12. 2017, sp. zn. 4452/2017/NOP/RM* [online]. Ombudsman, 2017. Dostupné z:

[https://www.ochrance.cz/uploads-import/ESO/Zajistovaci\\_prikazy\\_4452-17-RM-Z18-final.pdf](https://www.ochrance.cz/uploads-import/ESO/Zajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18-final.pdf).

<sup>26</sup> BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář (II. díl)*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 1018.

2015-2021 zajišťovací příkazy vydané na daň dosud nestanovenou zpravidla každoročně několikanásobně převyšovaly příkazy na daň dosud nesplatnou.<sup>27</sup> Správce daně v zajišťovacím příkazu stanoví částku, kterou buď daňový subjekt uhradí ve lhůtě 3 pracovních dnů, nebo, v případě nebezpečí z prodlení, nastává okamžitá vykonatelnost oznámením daňovému subjektu. S tímto se pojí zásadní důsledek, kterým je zajišťovací exekuce (exekuce na základě titulu, jímž je zajišťovací příkaz). K povaze daňové exekuce bezprostředně navazující na vydání zajišťovacího příkazu se NSS vyjádřil tak, že má být prostředkem ultima ratio, a správce daně má, je-li to možné, upřednostnit jiné šetrnější prostředky k zajištění, např. zástavní právo.<sup>28</sup>

Daňový subjekt částku uhradí složením jistoty ve prospěch správce daně na svůj depozitní účet. Správce daně u dosud nestanovené daně stanovuje výši zajištěné částky dle vlastních pomůcek, případně na základě informací, které mu na výzvu předloží daňový subjekt. V případném soudním přezkumu neobstojí úvahy daňového subjektu, že se správce daně nezabývá možností skutečné úhrady jistoty, protože „*není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze ze zákonných hledisek.*“<sup>29</sup>

Pátý odstavec § 167, vložený do DŘ novelou z roku 2020,<sup>30</sup> pak umožňuje předejít zajišťovací exekuci. U vykonatelných zajišťovacích příkazů správce daně může doručit daňovému subjektu, s jeho souhlasem, výzvu k podání prohlášení o majetku. Doručení této výzvy způsobuje relativní neúčinnost zcizování majetku daňového subjektu, čímž mu umožňuje dispozici s tímto majetkem.<sup>31</sup> Toto ustanovení lze zřejmě vnímat pozitivně s ohledem na závažnost zajišťovací exekuce, která daňovému subjektu přináší zvýšené riziko ekonomické likvidace.<sup>32</sup>

Řádným opravným prostředkem proti zajišťovacímu příkazu je klasické podání odvolání ve třicetidenní lhůtě,<sup>33</sup> které nemá, jak již bylo opakovaně zmíněno v předchozí kapitole, odkladný účinek.<sup>34</sup> Podává se ke správci daně, který příkaz vydal, a ten o něm buď

---

<sup>27</sup> GFŘ. *Zajišťovací příkazy* [online]. statistiky.financnisprava.cz, [cit. 28. 5. 2023]. Dostupné z: <https://statistiky.financnisprava.cz/cs/vymahani/zajistovaci-prikazy>.

<sup>28</sup> Rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48.

<sup>29</sup> Rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27.

<sup>30</sup> Čl. I bod 97 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění DŘ a další související zákony, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>31</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář...* s. 706.

<sup>32</sup> Rozsudek ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48.

<sup>33</sup> § 168 odst. 1 DŘ.

<sup>34</sup> § 109 odst. 5 DŘ.

sám rozhodne (a to tak, že mu vyhoví plně, částečně, nebo ho zamítne), případně, pokud se jedná o zajišťovací příkaz vydaný finančním úřadem, jej postoupí OFŘ.<sup>35</sup> DŘ stanovuje specifickou lhůtu třiceti dnů na rozhodnutí o odvolání, jinak se zajišťovací příkaz stává neúčinným. NSS ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015–66 (dále jen „rozsudek ve věci P. Š.“) konstatoval, že se jedná o propadnou procesní lhůtu, „*kteřá má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu.*“ Domnívám se, že se jedná o lhůtu stanovenou poměrně příznivě pro daňový subjekt, neboť jak uvádí Feldek z praxe, odvolací řízení může v závislosti na posuzovaném předmětu probíhat i za účasti více pracovníků OFŘ (pakliže o něm nerozhodne již správce daně, jak uvádím výše), přičemž se rozšiřují odůvodnění zajišťovacích příkazů v souladu s požadavky na jejich vydávání, a odvolací řízení se tak stává pro OFŘ závodem o čas.<sup>36</sup> Prodloužení této lhůty ve smyslu § 34 DŘ je možné pouze k odstranění vad a nedostatků.<sup>37</sup> Výslovně je vyloučena možnost obnovy řízení,<sup>38</sup> správce daně po zrušení zajišťovacího příkazu „pouze“ může vydat nové rozhodnutí na základě jiných skutkových okolností.<sup>39</sup>

Daňový subjekt se po vyčerpání odvolání může bránit správní žalobou proti rozhodnutí, přičemž do roku 2009 byl zajišťovací příkaz jako rozhodnutí předběžné povahy vyloučen ze soudního přezkumu.<sup>40</sup> Situace nicméně nebyla pro daňové subjekty příznivá ani několik let po této změně pro užší okruh důvodných námitek, kdy správní soudy k širšímu přezkumu přistupovaly pomalu.<sup>41</sup> Co se týče žaloby proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, NSS stanovil, že pokud správní soud shledá nedodržení zákonných podmínek pro vydání samotného zajišťovacího příkazu, ruší ho spolu se zrušením rozhodnutí o odvolání. Pro správce daně se jedná o tzv. rozhodování „na jeden pokus“.<sup>42</sup>

Účinnost vydaného příkazu ukončuje rozhodnutím správce daně pro odpadnutí důvodu jeho vydání. NSS zdůrazňuje povinnost kontinuálního prověřování trvání těchto důvodů, a

---

<sup>35</sup> § 113 DŘ.

<sup>36</sup> FELDEK, Michael. Odvolací řízení ve věci zajišťovacích příkazů ve správní a soudní praxi. *Expertní příspěvky* [online databáze], 2021 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7620/odvolaci-řízení-ve-veci-zajistovacich-prikazu-ve-spravni-a-soudni-praxi>.

<sup>37</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. Lhůta pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. *Expertní příspěvky* [online databáze], 2022, č. 8 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10519/lhuta-pro-rozhodnuti-o-odvolani-proti-zajistovacimu-prikazu>.

<sup>38</sup> § 168 odst. 2 DŘ.

<sup>39</sup> Rozsudek NSS ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49.

<sup>40</sup> Soudní přezkoumatelnost připustil NSS v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008–90.

<sup>41</sup> BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz... s. 65.*

<sup>42</sup> Rozsudek ve věci P. Š.

pokud správce daně po odpadnutí důvodů pro vydání neukončí účinnost, jedná se o důvod pro podání zásahové žaloby dle § 82 SŘS.<sup>43</sup> Účinnost dále zaniká, uplyne-li den splatnosti daně, nebo je-li daň pravomocně stanovena.<sup>44</sup> V případě, že daňový subjekt nesloží jistotu ve stanovené lhůtě, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva.<sup>45</sup> NSS zdůrazňuje, že se nejedná o „*ustanovení přednostní, které je třeba preferovat před jinými způsoby exekuce.*“<sup>46</sup> Správce daně je oprávněn rozhodnout o změně vykonatelného rozhodnutí o stanovení daně na exekuční titul. Činí tak v případě, že zanikne účinnost zajišťovacího příkazu pro splatnost daně, aniž by částka byla uhrazena.<sup>47</sup> Toto rozhodnutí pak nahrazuje vykonatelný zajišťovací příkaz jako exekuční titul.<sup>48</sup>

Ačkoliv se tedy nejedná v našem právním řádu o žádnou novinku, zajišťovací příkazy se dostaly do povědomí veřejnosti až v letech 2016 a 2017 v souvislosti s hojnou medializací rozsudků ve věcech několika společností obchodujících často např. s pohonnými hmotami. Na ty byly z důvodu podezření pro zapojení do daňových podvodů uvaleny Finanční správou ČR zajišťovací příkazy, které byly v některých případech až likvidační, protože firma skončila v insolventi. Některé z nich byly později pravomocně zrušeny, daňový poradce Hajdušek ke konci roku 2018 eviduje více než 30 případů v celkové hodnotě přes 1,76 mld. Kč, s čímž GFŘ souhlasí.<sup>49</sup> Je nezbytné se však na tehdejší mediální situaci dívat kriticky, neboť řešené kauzy byly nejednou prezentovány jednostranně, vzhledem k tomu, že nebyl správce daně zbaven mlčenlivosti a k situaci se tak mohla vyjádřit pouze zasažená firma (viz např. tiskárna Europrint se svým prohlášením o insolventi v důsledku vydaných zajišťovacích příkazů,<sup>50</sup> a na druhé straně výzva Finanční správy ČR na zbavení povinnosti mlčenlivosti,<sup>51</sup> ale také např. kauza KM PLUS).<sup>52</sup>

Početnějším využíváním tohoto institutu od roku 2014 a v následujících letech (viz údaje v tabulce níže) lze přisoudit speciální úpravě o okamžité vykonatelnosti vydáním zajišťovacího

---

<sup>43</sup> Rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2017, č. j. Afs 88/2017-39.

<sup>44</sup> § 168 odst. 3 až 5 DŘ.

<sup>45</sup> § 168 odst. 6 DŘ.

<sup>46</sup> Rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2018, č. j. 5 Afs 140/2017-34.

<sup>47</sup> § 169 DŘ.

<sup>48</sup> § 175 odst. 1 písm. c) DŘ.

<sup>49</sup> MORÁVEK, Daniel. *Součet hodnot neoprávněně vydaných zajišťovacích příkazů? Neuvěřitelných 1,76 mld. Kč* [online]. Podnikatel.cz, 22. 11. 2018 [cit. 29. 5. 2023]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/>.

<sup>50</sup> FIALA, Adam. *Tiskárna Europrint vyhlásila insolventi. Donutily ji k tomu zajišťovací příkazy* [online]. ct24.ceskatelevize.cz, 6. 9. 2017 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/>.

<sup>51</sup> PETLACHOVÁ, Petra. *Finanční správa vyzývá společnost Europrint a. s., aby ji zbavila před veřejností povinnosti mlčenlivosti* [online]. financnisprava.cz, 7. 9. 2017 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/>.

<sup>52</sup> *Finanční správa v případě firmy KM PLUS nepochybila* [online]. financnisprava.cz, 16. 10. 2017 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/>.

příkazu, obsažené po novele s účinností od začátku roku 2012 v ZDPH,<sup>53</sup> která postup vydání zajišťovacího příkazu zrychlila (to potvrzuje i Finanční správa ČR ve svém metodickém pokynu z roku 2021 tím, že dle statistických údajů je většina zajišťovacích příkazů vydána za účelem zajištění DPH),<sup>54</sup> ale také, v souvislosti s nástupem předchozího ředitele GFŘ, tehdejšímu zaměření Finanční správy ČR na účelnější potírání daňových podvodů.<sup>55</sup> Jak navíc plyne z dat studie o efektivnosti zajišťovacích příkazů z hlediska jejich ziskovosti, která porovnávala v letech 2014 až 2018 poměr nákladů vynaložených na vydání jednoho zajišťovacího příkazu a příjmů získaných ze zajištěných částek, jedná se pro státní rozpočet o ekonomicky efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům, neboť ve sledovaném časovém rámci příjmy převyšovaly náklady více než trojnásobně.<sup>56</sup>

Rok	Počet zaj. příkazů	Počet daňových subjektů	Částka k úhradě (v mil. Kč)	Vybraná částka (v mil. Kč)
2013	457	280	6 173,0	Nebylo sledováno
2014	1 032	328	4 172,3	256,0
2015	1 605	424	3 633,4	822,0
2016	1 561	309	3 329,0	1 098,0
2017	1 420	358	1 594,3	690,0
2018	1 174	355	1 472,5	471,2
2019	765	185	558,8	477,3
2020	1 006	276	519,2	348,3
2021	1 030	242	725,9	234,8
2022	525	136	692,1	217,4
2023: do 31. 1.	29	9	24,1	20,9
2023: do 30. 4.	223	49	136,8	57,8

Tabulka zobrazující počet vydaných zajišťovacích příkazů v letech 2013 až 2023. Zdroj: vlastní zpracování ze statistických údajů Finanční správy ČR.<sup>57</sup> Stav ke 30. 4. 2023.

<sup>53</sup> Zákon č. 370/2011 Sb., kterým se mění ZDPH a další související zákony, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>54</sup> GFŘ. *Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 11. 3. 2021*, Č. j. 16255/21/7700-00130-711462 [online]. Praha: GFŘ, 2021. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/pdf>.

<sup>55</sup> Tiskové oddělení Ministerstva financí České republiky. *Novým ředitelem GFŘ se stal Martin Janeček* [online]. mfc.cz, 29. 10. 2014 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.mfc.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/novym-reditelem-generalniho-financniho-r-19532>.

<sup>56</sup> REGNEROVÁ, Olga a kol. *Securing Orders as a Tool in the Fight against Tax Evasion: Czech Republic Case Study* [online]. SHS Web of Conferences, 2021. Dostupné z: <https://doi.org/10.1051/shsconf/20219202036>.

<sup>57</sup> *Statistické údaje k zajišťovacím příkazům k 31. 1. 2023...*

### 1.3. Zahraniční úprava

Účelem této podkapitoly je nalézt v zahraniční právní úpravě institut, sloužící k zajištění daně v případě ohrožení jejího výběru, a poukázat na podobnosti (příp. odlišnosti) s úpravou tuzemskou. Konkrétně se zaměřuji na daňově-právní předpisy sousedních zemí.

#### 1.3.1. Slovenské predbežné opatrenia

V sedmi částech slovenského zákona č. 563/2009 Z. z., daňového poriadku (dále jen „daňový poriadok“), nenalezneme část věnující se zajišťování daně, ani zajišťovací příkaz. Jistou podobnost obecně v zajišťování dle DŘ můžeme pozorovat v zakotvení záložného práva, které se podobá našemu zástavnímu právu.<sup>58</sup> Daňový poriadok ukládá správci daně možnost rozhodnout o zřízení záložného práva k jeho předmětu ve vlastnictví daňového dlužníka, případně k pohledávce daňového dlužníka.<sup>59</sup>

Mezi ostatními činnostmi správce daně pak nalezneme predbežné opatrenie. Jedná se o rozhodnutí vydané *„počas daňovej kontroly, počas určovania dane podľa pomôcok alebo pri miestnom zisťovaní na zabezpečenie ich účelu alebo ak je odôvodnená obava, že nesplatná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyžiteľná alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami, v rozsahu nevyhnutne potrebnom.“*<sup>60</sup> Správce daně může prostřednictvím predbežného opatrenia uložit daňovému subjektu, aby něco vykonal, něčeho se zdržel, nebo něco strpěl. Daňový poriadok říká, že tato omezení mají zejména formu uložení úhrady peněžité částky na účet správce daně, nebo nemožnost daňového subjektu nakládat s věcmi či právy vymezenými v rozhodnutí. Vztahuje-li se omezení nakládání na nemovitosti, je nutnost predbežné opatrenie doručit nejen daňovému subjektu, ale i katastrálnímu úřadu, v případě omezení u motorových vozidel se doručuje daňovému subjektu a Policejnímu sboru.<sup>61</sup>

Obranou je podání odvolání do třiceti dnů od doručení rozhodnutí,<sup>62</sup> přičemž odvolání nemá odkladný účinek. I slovenská úprava zakotvuje okamžitou vykonatelnost v případě hrozby z nesložení částky, přičemž vykonatelné predbežné opatrenia je exekučním titulem.<sup>63</sup> Tato okamžitá vykonatelnost je ve slovenské úpravě poměrně novou záležitostí, vloženou do

---

<sup>58</sup> Srov. § 170 DŘ.

<sup>59</sup> § 81 daňového poriadku.

<sup>60</sup> § 50 odst. 1 tamtéž.

<sup>61</sup> § 50 odst. 3 tamtéž.

<sup>62</sup> § 72 odst. 3 tamtéž.

<sup>63</sup> § 89 odst. 1 písm. a tamtéž.

daňového poriadku roku 2017,<sup>64</sup> v súvislosti s tehdejším programovým prohlášením vlády o usilovaní zavedení „superzaisťovacieho príkazu“ pro boj s daňovými a celnými úniky.<sup>65</sup>

### 1.3.2. Německé věcné a osobní zadržení

V německém daňovém řádu AO nalezneme v § 323 v díle šestém, o vymáhání, tzv. Dinglicher Arrest, tedy věcné zadržení. Finanční úřad, odpovědný za vyměření daně, může k zajištění výkonu peněžitých pohledávek dle § 249 až 323 naříditi zajištění movitého či nemovitého majetku, pokud existuje důvodná obava, že bude zajištění těchto pohledávek zmařeno, nebo významně ztíženo. Dále může finanční úřad naříditi zajištění, pokud nebyla pohledávka pevně stanovena, je podmíněná, nebo zastaralá. Zajištění se realizuje prostřednictvím Arrestanordnung (dále jen „ArOr“), neboli zadržovacího příkazu, v němž je stanovena částka, po jejíž složení se výkon příkazu odkládá a zadržovací příkaz je zrušen. AO výslovně zakazuje elektronickou formu ArOr, na rozdíl od naší úpravy. Příkaz musí být adresátovi doručen a obsahovat odůvodnění jeho vydání spolu s podpisem vydávajícího úředníka. V případě odpadnutí skutečností, pro které byl daný ArOr vydán, se stává neplatným.<sup>66</sup>

Mimo zadržení věcné ještě můžeme zmínit osobní zadržení, tzv. Persönlicher Sicherheitsarrest.<sup>67</sup> Na to se užijí kromě ustanovení AO také příslušná ustanovení německého občanského soudního řádu, Zivilprozessordnung.<sup>68</sup> Proto bude možnou obranou proti nařízení osobního zadržení odpor, který nemá odkladný účinek.<sup>69</sup> Užití osobního zadržení přichází v úvahu pro poměrně závažný zásah do osobní svobody až v případě, že nepostačuje ArOr, tedy subsidiárně. Typicky to bude v případě hrozícího nebezpečí uprchnutí dlužníka.<sup>70</sup> V souladu s principem proporcionality dle AO je navíc v méně závažných případech jeho použití vyloučeno.<sup>71</sup> Další rozdíl spočívá ve vydavateli. Tím je okresní soud podle obvodu, v němž má dlužník sídlo, nebo se tam nachází. Soud osobní zadržení nařizuje na základě

<sup>64</sup> Zákon č. 298/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa daňový poriadok, v znení neskorších predpisov.

<sup>65</sup> Vláda Slovenskej republiky. *Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na roky 2016–2020* [online]. mosr.sk, 2016, s. 21 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: [https://www.mosr.sk/data/files/3345\\_6483\\_programove-vyhlasenie-vlady-slovenskej-republiky.pdf](https://www.mosr.sk/data/files/3345_6483_programove-vyhlasenie-vlady-slovenskej-republiky.pdf).

<sup>66</sup> § 325 AO.

<sup>67</sup> § 326 tamtéž.

<sup>68</sup> § 324 odst. 3 tamtéž.

<sup>69</sup> § 924 Zivilprozessordnung.

<sup>70</sup> European Judicial Enforcement. *Die Voraussetzungen für die Einleitung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen* [online]. Germany: EJE, 2011. Dostupné z: [http://www.europe-eje.eu/sites/default/files/pj/fiches/al\\_fiche1\\_de\\_web\\_0.pdf](http://www.europe-eje.eu/sites/default/files/pj/fiches/al_fiche1_de_web_0.pdf).

<sup>71</sup> KÄMPER, Andrea. *Abgabenordnung Kommentar § 326 Persönlicher Sicherheitsarrest* [online]. Haufe.de [cit. 24. 2. 2023]. Dostupné z: [https://www.haufe.de/steuern/haufe-steuer-office-excellence/schwarzpahlke-ao-326-persoenerlicher-sicherheitsarrest\\_idesk\\_PI25844\\_HI899315.html](https://www.haufe.de/steuern/haufe-steuer-office-excellence/schwarzpahlke-ao-326-persoenerlicher-sicherheitsarrest_idesk_PI25844_HI899315.html).

odůvodněného návrhu finančního úřadu. Důvody uvedené finančním úřadem však nejsou pro rozhodování soudu závazné. Návrh finančního úřadu není správním aktem, není tedy možné jej napadnout námitkami dle AO.<sup>72</sup>

### **1.3.3. Rakouský zajišťovací příkaz**

Rakouský daňový řád BAO dělíme systematicky na devět částí. Zajišťovací příkaz (Sicherstellungsauftrag) nalezneme v jeho části šesté, o výběru daní, konkrétně v podkapitole „Zajištění“.<sup>73</sup> Úprava je poměrně srovnatelná s dalšími uvedenými zeměmi. Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daňovou povinnost, která dosud nebyla stanovena, a to až do její vykonatelnosti. Vydání zajišťovacího příkazu má za účel zamezit ohrožení, nebo podstatnému ztížení vybrání daně. I dle BAO se vyhne osoba povinná k dani výkonu zajišťovacího příkazu složením částky ve prospěch správce daně a již provedené úkony budou zrušeny. BAO dále uvádí výčet povinných náležitostí, které musí zajišťovací příkaz obsahovat. Jsou jimi předpokládána výše daňové povinnosti, odůvodnění, upozornění na okamžitou vykonatelnost a stanovení výše částky, jejímž složením se osoba povinná k dani vyhne výkonu zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz se uplatní také na osoby podezřelé ze spáchání úmyslného finančního deliktu nebo jiného úmyslného porušení daňových předpisů spolkových zemí.<sup>74</sup> Stejně jako v naší právní úpravě, i rakouský BAO stanovuje, že je vykonatelný zajišťovací příkaz exekučním titulem.<sup>75</sup>

### **1.3.4. Polské zajišťovací rozhodnutí**

Polský daňový zákon OP dává správci daně možnost k zajištění plnění daňové povinnosti využít decyzji o zabezpieczeniu<sup>76</sup> (zajišťovací rozhodnutí). Podmínkou jeho vydání je existence odůvodněné obavy, že dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň nebude možné vybrat, a to především v případě, že poplatník trvale neplatí splatné závazky veřejnoprávní povahy, nebo se zbavuje majetku, čímž může ztížit, nebo zmařit výběr daně. Zajišťovací rozhodnutí lze vydat i v průběhu daňového řízení, daňové kontroly, nebo celní kontroly, a to před vydáním rozhodnutí o stanovení daně či jejím vrácení.

Dále OP stanovuje neplatnost vydaného zajišťovacího rozhodnutí po uplynutí 14 dnů od doručení rozhodnutí o určení výše daňové povinnosti a dnem doručení rozhodnutí o

---

<sup>72</sup> Tamtéž, konkrétně druhý odstavec Rz. 3.

<sup>73</sup> § 232 až 233 BAO.

<sup>74</sup> § 232 odst. 3 tamtéž.

<sup>75</sup> § 233 odst. 2 tamtéž.

<sup>76</sup> Čl. 33 a násl. OP.

stanovení výše vrácení daně. Zajišťovací rozhodnutí se doručuje osobě poplatníka či plátce, ale také společníkům či komplementářům, existuje-li důvodná obava o plnění splatných daňových povinností společností (občanských, veřejných obchodních, profesních, komanditních).<sup>77</sup> Vydání zajišťovacího rozhodnutí nemá vliv na nařízení zajištění daně vydaného na základě předpisů o exekučním řízení ve správě. I v polské správě daní pak platí, že zajištění daně provede adresát zajišťovacího rozhodnutí složením jistoty ve prospěch správce daně. Jistota může mít formu převodu stanovené částky na účet správce daně, ale může se jednat např. i o bankovní záruku, nebo šek ověřený přímo jeho vydavatelem či polskou bankou.<sup>78</sup>

### 1.3.5. Závěrem k zahraniční úpravě

Čtyři vybrané země, na jejichž právní úpravě bylo stručně dovozeno jisté srovnání s úpravou tuzemskou, samozřejmě nejsou jedinými, u kterých by existoval obecně nějaký, ať už jakkoliv pojmenovaný institut, sloužící k zajištění daně.<sup>79</sup> Nabízí se mi otázky, jak moc jsou uvedené instituty využívány, příp. zda jsou zneužívány, a jaké aplikační problémy se s nimi mohou pojit.

Např. na Slovensku se v praxi zřejmě potýkají s obdobnými problémy, jako u nás. Slovenská komora daňových poradcov poukazuje na častou nedostatečnost odůvodnění vydaného předběžného opatření či celkovou nepřiměřenost jeho využití.<sup>80</sup> V letech 2018–2020 měla být jeho úspěšnost 6,8 %, když byla vybrána částka 6,6 mil. eur z uložené částky 96,6 mil. eur.<sup>81</sup>

---

<sup>77</sup> Čl. 33b odst. 2 tamtéž.

<sup>78</sup> Čl. 33d § 2 tamtéž.

<sup>79</sup> Mimo EU např. tchajwanský předčasný výběr daně v případě, že jednání poplatníka indikuje jeho záměr zatajit či převést majetek, nebo se placení daně vyhnout úplně, viz čl. 25 odst. 1 tchajwanského Tax Collection Act.

<sup>80</sup> *Zápis zo zasadnutia pracovnej komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť správy daní z 10. 6. 2016* [online]. financnasprava.sk, 2016, s. 1 [cit. 17. 3. 2023]. Dostupné z: [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Profesionalna\\_zona/Dane/Zasadanie/2016.07.27\\_sprav\\_dani.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Zasadanie/2016.07.27_sprav_dani.pdf).

<sup>81</sup> Nejvyšší kontrolní úřad. *Správa o výsledku kontroly z roku 2021 – Úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků* [online]. nku.gov.sk, 2021, s. 5 [cit. 17. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.nku.gov.sk/documents/10157/ca516b3b-4a3c-4c7e-b7f7-f8303f955cf8>.

## 2. Podmínky vydání zajišťovacího příkazu

V této kapitole se budu zabývat podmínkami pro vydání zajišťovacích příkazů z hlediska jejich vzájemného vztahu a v návaznosti také konkrétními odůvodněními, které správci daně využívají.

Jak již bylo zmíněno v první kapitole, podmínkou vydání zajišťovacího příkazu je dle § 167 odst. 1 DŘ odůvodněná obava, že dosud nesplatná či nestanovená daň bude v době vymahatelnosti nedobytná, nebo že bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Takto nastavená zákonná koncepce nechává správci daně značný prostor pro pružnou reakci, ale zároveň při jeho využití musí na tento institut nahlížet jako na prostředek ultima ratio, který má k dispozici k zajištění daně. Dále by s ohledem na zásadu přiměřenosti měl dbát na to, aby dosáhl správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejího výběru, tedy cíle správy daní, ale zároveň vůči daňovému subjektu postupovat co nejméně zatěžujícím způsobem a zohlednit specifickou povahu a účel zajišťovacích příkazů.<sup>82</sup> Svým způsobem by tedy měl vyvažovat zájem státu na řádné správě daní a zároveň zájmy daňového subjektu.<sup>83</sup> Tento názor jednotně zastává nejen NSS, nejznáměji v rozsudku v kauze FAU,<sup>84</sup> ale i Komora daňových poradců ČR, která zajišťovací příkazy vnímá jako mimořádný nástroj v boji s daňovými úniky.<sup>85</sup> Zajišťovací příkaz totiž není svojí povahou sankčním nástrojem<sup>86</sup> a jeho účelem není ukončit ekonomickou činnost daňového subjektu okamžitým odčerpáním jeho současného majetku.<sup>87</sup>

### 2.1. Odůvodněná obava

K pojmu důvodné obavy NSS uvedl, že je třeba její naplnění zkoumat individuálně ke konkrétním okolnostem daného případu, protože by bylo velmi obtížné a málo funkční se ji snažit vymezit či konkretizovat skrze test použitelnosti, nebo stanovením nepřekročitelných mantinelů. Zpravidla je třeba, aby její existence byla založena na konkrétních poměrech daňového subjektu k daňové povinnosti. Vydání „nelze spojovat výhradně se situací, kdy

<sup>82</sup> Rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017–48.

<sup>83</sup> PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. Spory s finančněprávním, resp. daňověprávním prvkem a role soudu v nich...? *Acta Iuridica Olomucensia* [online], 2019, roč. 14, č. 3, s. 105 [cit. 11. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=878863>.

<sup>84</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017–54.

<sup>85</sup> POSPÍŠILOVÁ, Petra. *Zajišťovací příkaz – mimořádný prostředek nebo standardní nástroj při výběru daní?* [online]. kdpcr.cz, 31. 10. 2017 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/tiskove-zpravy/zajistovaci-prikaz-mimoradny-prostredek-nebo-standardni-nastroj-pri-vyberu-dani>.

<sup>86</sup> KOHOUTKOVÁ, Alena. Pár poznámek k zajišťovacím příkazům. *Finanční, daňový a účetní bulletin* [online databáze], 2017, č. 3 [cit. 11. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/311/par-poznamek-k-zajistovacim-prikazum>.

<sup>87</sup> Rozsudek ve věci P. Š.

daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.“<sup>88</sup> I „slabší“ indicie umožňují vydání zajišťovacího příkazu, pokud svědčí „o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplacené či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.“ Okruh těchto indicí musí být přesvědčivě popsán v zajišťovacím příkazu.<sup>89</sup>

Odůvodněnou obavou se NSS zabýval i ve své pozdější rozhodovací linii. Průlomovým v ohledu stanovení předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu je rozsudek ze dne 7. 1. 2016 (dále jen „rozsudek ve věci ČOKS“),<sup>90</sup> který určuje dvě podmínky, jejichž naplnění musejí sledovat správci daně při vydání zajišťovacího příkazu, aby nedošlo k jeho pozdějšímu zrušení, buď po podání odvolání, nebo v rámci správního soudnictví. NSS pomocí výkladu § 167 odst. 1 DŘ došel k závěru, že podmínka odůvodněné obavy se musí vztahovat na celé ustanovení, tedy i k dosud nestanovené daňové povinnosti. Judikovanou podmínkou je tedy odůvodněná obava, resp. přiměřená pravděpodobnost o budoucím stanovení daně, kterou musí správce daně uvést přezkoumatelným způsobem. Druhou zákonnou podmínkou je pak odůvodněná obava o budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, nebo o tom, že bude její vymáhání spojeno se značnými obtížemi. Podmínky musejí být naplněny kumulativně, jinak zajišťovací příkaz ani nelze vydat, respektive by byl nezákonný.<sup>91</sup> Je tomu na rozdíl od předchozí praxe, kdy byla odůvodnění vydaných zajišťovacích příkazů stavěna právě na odůvodněné obavě o vymahatelnosti daně.<sup>92</sup> Tento rozsudek GFŘ následně zapracovalo do svého metodického pokynu ke sjednocení postupu při vydávání zajišťovacích příkazů.<sup>93</sup>

V rozsudku ve věci ČOKS se bránila stěžovatelka proti vydanému zajišťovacímu příkazu v hodnotě necelých 170 milionů Kč. Mimo jiné v kasační stížnosti namítala, že správce daně dostatečně neprokázal obavu o nedobytnosti daně v době její vymahatelnosti nebo o značných potížích při jejím výběru, a tedy odůvodnění považuje za „nedostatečné a nepřípustné“. Dále odkazovala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, který již dříve

<sup>88</sup> Rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31.

<sup>89</sup> Tamtéž.

<sup>90</sup> Rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015–104.

<sup>91</sup> Tamtéž.

<sup>92</sup> FELDEK, Michael, ŠVARC, Martin. Aktuální sporné otázky zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu. *Expertní příspěvky* [online databáze], 2018, č. 2 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7994/aktualni-sporne-otazky-zajisteni-dane-prostrednictvim-zajistovaciho-prikazu>.

<sup>93</sup> GFŘ. *Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 11. 3. 2021, Č. j. 16255/21/7700-00130-711462* [online]. Praha: GFŘ, 2021. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/16255\\_21\\_MP\\_k\\_postupu\\_SD\\_pri\\_vydavani\\_ZajP\\_aktualizace.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/16255_21_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP_aktualizace.pdf).

poukázal na to, že by míra pravděpodobnosti vyměření daně neměla být ponechána bez významu. Tyto dvě podmínky ve své podstatě tedy také vymezil, ale ve smyslu dvojí úvahy, kterou správce daně provádí: „*Jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak jaká bude výše stanovené daně. Čím více se snižuje pravděpodobnost kterékoli z obou hypotéz, tím více se snižuje ústavně konformní možnost vydat zajišťovací příkaz.*“<sup>94</sup> Stěžovatelka byla s touto argumentací úspěšná a NSS zrušil rozsudek krajského soudu, i vydaný zajišťovací příkaz.

Je třeba zdůraznit, že se nutnost kumulativního naplnění obou podmínek vztahuje logicky na situaci daně dosud nestanovené, a musíme proto rozlišovat ještě jiný případ, kdy je zajišťovací příkaz vydán až po rozhodnutí o stanovení daně, ať už pravomocném, nebo ne. Tak tomu bylo v řízení o kasační stížnosti, kdy se stěžovatelka dožadovala zrušení vydaných zajišťovacích příkazů s námitkou, že správce daně nenaplnil podmínku přiměřené pravděpodobnosti budoucího vydání daně.<sup>95</sup> Stěžovatelce však byl vydán zajišťovací příkaz návazně, na základě tehdy nepravomocného dodatečného platebního výměru na DPH, přičemž tato daň byla předmětem zajištění. NSS konstatoval, že zde není potřeba pravděpodobnost budoucího stanovení daně posuzovat vzhledem k tomu, že již byla daň fakticky stanovena a obrana proti odůvodnění jejího stanovení má být předmětem odvolacího, nebo pak navazujícího soudního řízení správního.

Doposud jsem se v této podkapitole zabývala vztahem (resp. současným naplněním) podmínky přiměřené pravděpodobnosti o budoucím stanovení daně a odůvodněné obavy o budoucí nedobytnosti daně, případně o tom, že bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Závěrem bych se ještě ráda zmínila o vztahu samotné obavy o budoucí nedobytnost a obavy obtížného vybrání. Taranda k danému poukazuje na nevhodně vymezenou zákonnou koncepci, kdy zákon výslovně nevyžaduje současné naplnění obojího a v praxi vzniká situace, kdy, ač správce daně neprokáže obavu o budoucí nedobytnosti, může zneužít odůvodnění ztíženého výběru ke „*kobercovým náletům.*“<sup>96</sup> Nedomnívám se, že se jedná o nevhodné znění zákona, protože v případě, že by správce daně nebyl schopen určit důvody, ze kterých mu vyplynula obava o budoucí nedobytnosti daně, neznamená to, že může bez odůvodnění vydat zajišťovací příkaz, ale stále musí kromě přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně prokázat

---

<sup>94</sup> Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015–69.

<sup>95</sup> Rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 125/2020–38.

<sup>96</sup> TARANDA, Petr. Malé zamyšlení nad odůvodněnou obavou (a někdy i značnými obtížemi) a správním uvážením v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi* [online databáze], 2015, č. 4 [cit. 18. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/5397/male-zamysleni-nad-oduvodnenou-obavou-a-nekdy-i-znacnymi-obtizemi-a-spravnim-uvazenim-v-danovem-rizeni>.

okolnosti odůvodňující obavu ztíženého výběru tak, aby obstály v odvolacím řízení a případně i v soudním přezkumu. Jak totiž říká ve svém rozsudku NSS, správce daně musí zcela konkrétně identifikovat, které důvody ho vedly k vydání příkazu.<sup>97</sup>

## 2.2. Naplnění podmínek pro vydání

Rozsudek ve věci ČOKS zmiňuje tzv. silné a slabé důvody podmínek a jejich vzájemné doplňování, resp. jejich vzájemnou kompenzaci. Správce daně může zajišťovací příkaz vydat tedy i v případě, že shledá za méně pravděpodobné budoucí stanovení daně („slabší“ důvod), pokud dostatečně zdůvodní obavu o její budoucí vymožitelnosti („silnější“ důvod). NSS dále rozvádí, že silnějšími důvody mohou být např. existence dokladů o snaze daňového subjektu zbavit se majetku, na který by se mohl zajišťovací příkaz vztahovat, ale i nekontaktnost daňového subjektu (typicky např. když má fiktivní sídlo, nebo se jej nedaří kontaktovat na uvedených kontaktních údajích).<sup>98</sup> Nadto ještě nutno dodat, že *„je-li na místě pochybnost, zda je vůbec dána alespoň slabá intenzita některého předpokladu požadovaného ustanovením § 167 odst. 1 daňového řádu (která musí být vyvážena o to silnější intenzitou zbývajících předpokladů), je nutno postupovat ve prospěch daňového subjektu a zajišťovací příkaz nevydat.“*<sup>99</sup> Silné důvody musejí prokázat, že *„zájem státu na bezprostředním výběru daní nakonec převáží nad individuálním zájmem zavedeného daňového subjektu na ochraně jeho vlastnictví.“*<sup>100</sup>

Silným důvodem např. bude při posuzování splnění pravděpodobnosti budoucího stanovení daně dle rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2017, sp. zn. 10 Afs 33/2017–44 (dále jen „rozsudek ve věci MAJORITY PETROL“) i podezření z páčání daňového podvodu. V pozdějším rozsudku ale NSS zdůraznil, že nikdy nedospěl k závěru, že účast daňového subjektu *„na podvodném řetězci automaticky vede jak k přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, tak k obavám o její dobytost.“*<sup>101</sup> Obdobně se vyjádřil již dříve Krajský soud v Ústí nad Labem, který zrušil zajišťovací příkazy, jejichž vydání bylo podmíněno podezřením z páčání trestného činu krácení daně.<sup>102</sup> Zdůraznil, že toto podezření nelze považovat za skutečnost odůvodňující zajišťovací příkaz, pokud v dané věci není v době jeho vydání pravomocně rozhodnuto v daňovém či trestním řízení, neboť by fakticky šlo o porušení zásady presumpce nevinny.

<sup>97</sup> Rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014–14.

<sup>98</sup> Rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2018, sp. zn. 1 Afs 97/2017.

<sup>99</sup> Rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017–38.

<sup>100</sup> Rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 10 Afs 172/2018–42

<sup>101</sup> Rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017–60.

<sup>102</sup> Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, č. j. 15 Af 76/2014–56.

GFŘ vydalo metodický pokyn, který obsahuje seznam příkladů okolností, v nichž může správce daně spatřovat naplnění důvodné obavy. Jsou jimi např.: vstup právnické osoby do likvidace, neobvyklé obchodní transakce za nápadně nevýhodných podmínek pro daňový subjekt, platby vysokých záloh za zboží či služby bez jejich vyúčtování, obecně špatná platební morálka daňového subjektu apod.<sup>103</sup>

Kritickým je také posouzení daňové historie, kázně a délky působení daňového subjektu. Správce daně totiž nemůže operovat s presumpcí viny a vystupovat ve funkci represivního orgánu, ale primárně musí na daňové subjekty hledět, jako na poctivé. Jakékoliv závěry o účelovosti jednání musejí být dostatečně podloženy a samy o sobě neuspějí.<sup>104</sup> Dále musí správce daně zohledňovat např. pravděpodobnost postupného uhrazení daně prodáním nabytých prostředků, dosavadní výsledky hospodaření a majetkovou strukturu.<sup>105</sup>

Z judikatury pak vyplývá, co naopak není naplněním podmínky důvodné obavy. Neobstojí např. argumentace správce daně, že předpokládaná, ale dosud nestanovená daň, bude několikanásobně převyšovat dosavadní zajištění, a proto bude výběr daně spojen se značnými obtížemi.<sup>106</sup> V případě, že správce daně vydá zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou, musí realizovat úkony, ze kterých vyplývá, že daň skutečně stanoví. Jinými slovy musí vést řízení ke stanovení daně, na kterou zajišťovací příkaz vydal. Pokud by takto nepostupoval, jedná se také o nenaplnění podmínky důvodné obavy.<sup>107</sup> Odůvodněním není ani to, že „*majetek daňového subjektu aktuálně nepostačuje k pokrytí zajišťované daně.*“<sup>108</sup>

Závěrem bych ještě zmínila vázanost vydání zajišťovacího příkazu na fázi daňového řízení. NSS stanovuje, že „*rozsah doposud opatřených důkazních prostředků má přímý vliv na určení míry přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu v určité výši skutečně stanovena.*“ Míra přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně bude zpravidla úměrně klesat s dřívějším vydáním rozhodnutí správce daně. V úvodu daňového řízení tedy bude nižší, než v průběhu daňového řízení a opatřování důkazních prostředků, a bude nutno ji vykompenzovat silnějšími důvody pro vznik obavy o nedobytnost a ztíženém vybrání.<sup>109</sup>

---

<sup>103</sup> GFŘ. *Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle DŘ ze dne 16. 11. 2011, č. j. 7342/11-2310* [online]. Praha: GFŘ, 2011. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342\\_11\\_Metodicka\\_pomucka\\_zajistovaci\\_prikaz.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342_11_Metodicka_pomucka_zajistovaci_prikaz.pdf).

<sup>104</sup> Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49.

<sup>105</sup> Rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2023, č. j. 4 Afs 380/2020-40.

<sup>106</sup> Rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139.

<sup>107</sup> Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230.

<sup>108</sup> Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49.

<sup>109</sup> Rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017-40.

## 2.3. Zrušení pro nezákonnost

V této podkapitole bych se ráda věnovala dvěma odlišným případům zajišťovacích příkazů, které správní soudy po přezkumu pro nenaplnění podmínek shledaly za nezákonné, a v důsledku toho byly zrušeny.

### 2.3.1. Rozsudek ve věci MAJORITY PETROL

V již zmíněném rozsudku ve věci MAJORITY PETROL se jednalo o situaci, kdy stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH na dopravu pohonných hmot. Dopravu i své dodavatele označila za tuzemské, ačkoliv jí dle správce daně vzniklo právo s pohonnými hmotami nakládat již na území jiného členského státu. Správce daně 19 zajišťovacími příkazy stěžovatelce uložil úhradu DPH ve výši 48 milionů Kč. K naplnění první podmínky uvedl, že stěžovatelka nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již mimo tuzemsko, tedy nárok na odpočet jí nevznikl. Z uvedeného vyvodil, že by jí daň byla doměřena. Naplnění důvodné obavy budoucí nedobytnosti daně, případně že její vybírání bude spojeno se značnými obtížemi, pak spatřuje ve skutečnosti, že jsou nemovitosti stěžovatelky zatíženy zástavními právy a její majetek je kryt téměř z 90 % cizími zdroji. Správci daně dal za pravdu jak OFŘ, který zamítl odvolání stěžovatelky proti vydaným zajišťovacím příkazům, ale také krajský soud v následné žalobě proti danému rozhodnutí OFŘ.

NSS kasační stížnosti vyhověl, a to přes strohou argumentaci stěžovatelky, která se navíc mýjela se závěry správce daně a krajského soudu. První podmínku shledal za naplněnou, ale u druhé se neztotožnil se závěry správce daně, ani krajského soudu. Argumentoval tím, že stěžovatelka dlouhodobě plní daňové povinnosti, úspěšně podniká a má rozsáhlý nemovitý majetek. Nezabýval se více již zmíněným zatížením nemovitostí zástavním právem, ani rozsáhlým krytím majetku cizími zdroji, pouze uvedl, že majetková situace stěžovatelky *„nepředstavuje onen extrémní případ, ve kterém by bylo nutné postupovat tak razantně, jak to správce daně učinil nejen vlastními zajišťovacími příkazy, ale i dalším postupem, který je popsán v kasační stížnosti...“*<sup>110</sup>

Příkláním se k názoru, že je do jisté míry problematické, o jakou argumentaci se NSS daném rozsudku opíral.<sup>111</sup> Vycházel primárně ze svých předchozích závěrů z rozsudku ve věci P. Š., které však uplatňoval bez ohledu na skutečnost, že je daňovým subjektem právnická osoba. V rozsudku ve věci P. Š. byl zajišťovací příkaz uložen podnikající fyzické osobě,

<sup>110</sup> Rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2017, č. j. 10 Afs 33/2017–44.

<sup>111</sup> FELDEK, Michael, ŠVARC, Martin. Aktuální sporné otázky ...

přičemž to NSS zdůrazňuje jako důvod, který by správce daně měl zohlednit, protože má daňový subjekt „*podstatně snížené možnosti zatajení majetku a změna identity či struktury za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem je pojmově vyloučena.*“<sup>112</sup>

### **2.3.2. Rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2023, č. j. 4 Afs 380/2020-40**

V tomto nedávno rozhodnutém řízení o kasační stížnosti NSS řešil případ, kdy ČERNOHORSKÉ DEVELOPERSKÉ, s.r.o. (dále jen „stěžovatelce“) bylo zajišťovacím příkazem s okamžitou vykonatelností z roku 2018 uloženo uhradit téměř 1,4 mil. Kč. Správce daně odůvodnil jeho vydání existencí podvodu na DPH. K podmínce přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně uvedl, že stěžovatelka v říjnu 2017 vykázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti Martin Sem s.r.o. (dále jen „společnost“), která k době vydání zajišťovacího příkazu nepodala daňové tvrzení, ani kontrolní hlášení k DPH (a tato nepodává dle zjištění správce daně dlouhodobě), učinila tak až po vydání příkazu, ale daň neuhradila. Zároveň si stěžovatelka nárokovala odpočet této daně. Společnost nesídlí na adrese dle obchodního rejstříku, je nekontaktní, nemá nahlášenou provozovnu, má vysoké nedoplatky na DPH a status nespolehlivého plátce, z čehož mohla a měla stěžovatelka dovodit, že se jednalo o podvod.

K naplnění druhého předpokladu pro vydání správce uvedl, že je majetek stěžovatelky z 96 % kryt z cizích zdrojů, ale na rozdíl od řádné daňové kázně u stěžovatelky z prvního rozsudku, tato neplní např. registrační povinnost k dani z příjmů ze závislé činnosti, nevlastní žádné nemovité věci a její majetek je tvořen dvěma auty a prostředky na bankovních účtech, tedy vysoce likvidními aktivy. Stěžovatelka svojí účastí v tomto odběratelském podvodném řetězci přispěla ke krácení daně. Se závěry správce daně se ztotožnil OFŘ i krajský soud v žalobě proti rozhodnutí o odvolání, který podmínky shledal za naplněné.

Stěžovatelka namítala nesplnění obou podmínek. U první z nich proto, že jsou závěry správce daně o daňovém podvodu nesprávné, ale podle daňového kontroly jí pouze nevznikl nárok na odpočet. Nesouhlasila ani s tím, že její vědomost o statutu nespolehlivého plátce společnosti svědčí o daňovém podvodu. K nesplnění podmínky pravděpodobnosti ztíženého výběru uvedla, že skutečnosti, kterými ji správce daně odůvodňuje, nenasvědčují úmyslu stěžovatelky DPH nezaplatit.

Kasační stížnost bylo vyhověno a NSS zrušil jak rozsudek krajského soud, tak rozhodnutí o odvolání a zajišťovací příkaz. Neztotožnil se však plně s námitkami

---

<sup>112</sup> Rozsudek ve věci P. Š.

stěžovatelky, protože např. otázka nároku na odpočet nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu posouzena (navíc v žalobě stěžovatelka uvedla, že zdanitelná plnění od společnosti přijala), ale skutečnosti nasvědčovaly vědomé účasti na podvodu. NSS tedy souhlasí s naplněním podmínky obavy o stanovení daně, ale uvádí jej jako slabší důvod, který je třeba vykompenzovat dostatečně silnou obavou o budoucí nedobytnosti či ztíženém vybrání. Zajišťovací příkaz z tohoto hlediska neobstál, neboť nelze z okolností uvedených správcem dojít k závěru, že by stěžovatelka nebyla schopna uhradit, byť např. ve formě splátek. Ačkoliv je její majetek více likvidní, částka na bankovních účtech by v kombinaci se zohledněním ekonomického vývoje a postupným hrazením mohla stačit k zaplacení daně.

Závěrem lze shrnout, že NSS poukázal na východiska, které jsem již uvedla v předchozích podkapitolách. Nijak nezastírá, že stěžovatelka zřejmě nesplnila všechny své zákonné povinnosti (např. již zmíněná registrační povinnost), jedná se ale o fungující developerskou společnost, která z povahy věci bude více zadlužená pro financování aktivit úroky. Správce daně se tak zřejmě nedostatečně zabýval možným ekonomickým vývojem, možností postupné úhrady namísto okamžitého zajištění, hodnotou majetku, dosavadní dobrou daňovou kázní a chováním stěžovatelky, které nenasvědčovalo tomu, že by např. chtěla vyvést majetek do zahraničí, ačkoliv se jedná o skutečnosti, které měl vzít v potaz.

## **2.4. Závěrem k podmínkám**

V této kapitole jsem uvedla stěžejní rozsudky na úseku podmínek vydání zajišťovacího příkazu. Judikatura stanovila určitý směr, který musejí správci daně sledovat, aby jejich rozhodnutí bylo důvodné, a v důsledku tedy zákonné. Vydání zajišťovacího příkazu nepochybně vyžaduje zohlednění mnoha faktorů a nejedná se o opatření, které lze využít bez jejich dostatečného uvážení, což v časovém tlaku klade na správce daně poměrně vysoké požadavky, ale zároveň akcentuje závažnost dopadů tohoto institutu.

V prvním uvedeném případě u daňového subjektu správce daně nebral v úvahu jeho dobrou daňovou historii, a v návaznosti byl zajišťovací příkaz zrušen pro nezákonnost. V druhém případě byla situace opačná, když stěžovatelka neplnila některé zákonné povinnosti a měla na první pohled vysokou zadluženost a majetek malého rozsahu, ale ani zde správce daně neuspěl. V této části zejména zdůrazňuji nutnost opravdu komplexního posouzení všech relevantních okolností každého případu, protože při zkoumání argumentace správců daně, situace může působit naprosto jinak, než po následném posouzení soudem, který zdůrazňuje úhly případu, kterými se správci daně chybně nezabývají.

### 3. Možné změny

V návaznosti na předchozí kapitolu o problémových aspektech bych se také ráda zabývala navrhovanými změnami a možným dalším vývojem zajišťovacího příkazu.

#### 3.1. Zákonné podmínky vydání

Domnívám se, že je podmínka odůvodněné obavy v DŘ nastavena vlastně neutrálně, stejně jako celkově institut zajišťovacích příkazů. Bereme-li v potaz, že se jedná opravdu o mezní nástroj, který má správci daně umožňovat reagovat pružně, a před jehož využitím by měly nastupovat jiné možnosti zajištění, tak by jiné zákonné vymezení mohlo být omezující. Na druhé straně se samozřejmě ukázalo, že obecná zákonná úprava sama o sobě, míněno bez doplnění a sjednocení judikaturou a metodickými pokyny, navíc ve spojení s okamžitou vykonatelností dle ZDPH, dala některým správcům daně určitou libovůli, v důsledku čehož bylo na zajišťovací příkazy celkově vrženo špatné světlo.

V souvislosti s porovnáním vydávání zajišťovacích příkazů před a po stanovení usměrňujících podmínek z rozsudku ve věci ČOKS a celkovým množstvím judikatury a v návaznosti i vydaných metodických pokynů finanční správy mi vyplývá, že zákonná úprava sama o sobě není schopna zajistit dostatečné podmínky pro, řekněme, samoregulaci vydávání a správné využití tohoto institutu. Dnes by již změna v zákonné koncepci podmínek pro vydání nejspíše ničemu neprospěla (k „opožděným“ změnám po usměrnění judikaturou a metodickými pokyny viz níže), ale stanovení nutnosti kumulativního naplnění obou podmínek tak, jak to roku 2016 vyvodil NSS,<sup>113</sup> již od počátku účinnosti DŘ, mohla být prospěšnou brzdou a pomoci předejít nesprávnému využívání, resp. v některých případech zneužívání, zajišťovacího příkazu.

#### 3.2. Přenos kompetence na správní soudy a přednostní projednání

Značný neúspěch doprovázel návrh na změnu zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, který v červenci 2018 předložila skupina poslanců Poslanecké sněmovně a týkal se zakotvení zajišťovacích příkazů v tomto právním předpise a v přenosu agendy jejich vydávání na krajské soudy, které by byly v rozhodování vázány rozsahem a důvody navrhovatele (tím je „*správní orgán, kterému byla zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní*“).<sup>114</sup> Návrh byl Poslaneckou sněmovnou zamítnut již

---

<sup>113</sup> Nutnost současného naplnění podmínek stanovená v rozsudku ve věci ČOKS.

<sup>114</sup> Sněmovní tisk č. 245, Návrh poslanců Miroslava Kalouska, Zbyňka Stanjury, Jana Farského a dalších na vydání zákona, kterým se mění ŠRS a další související zákony.

v prvním čtení. Zde se ztotožňuji s názorem, že se jedná o vítanou reakci,<sup>115</sup> protože mi celkové vyznění návrhu přišlo nevhodné. V první řadě se, s ohledem na rok podání návrhu, kdy již docházelo k postupné korekci judikaturou a metodickými pokyny Finanční správy ČR, jednalo o opožděnou (a tedy v té době již nepřiměřenou) reakci. Dále si myslím, že přenos této agendy na krajské soudy by je zbytečně zahlcoval, opět s poukazem na skutečnost, že spolu s ustálenou judikaturou došlo k restriktivnějšímu výkladu účelu zajišťovacích příkazů, a tedy určitému usměrnění v jejich vydávání. Návrh opomíná zakotvení odvolání proti rozsudku, čímž daňovými subjekty odebírá možnost nápravy. Už jinou otázkou je, nakolik efektivní, vzhledem k trendu nízké úspěšnosti daňových subjektů před OFŘ.<sup>116</sup>

Dovolím si zde ještě poznámku v souvislosti se zajištěním daní dle zahraniční právní úpravy. Minimálně v sousedních zemích výkon této kompetence náleží také správci daně, přičemž působnost soudu na úseku zajištění daně nalezneme pouze u německého osobního zajištění. Jak jsem však v práci avizovala, jedná se o prostředek, který nastupuje až subsidiárně, protože významně zasahuje do osobnostních práv zadrženého. Je tedy samozřejmé, aby v této věci rozhodovaly soudy a správce daně pouze podával návrh, kterým soud není omezen. Mělo-li by naše daňové právo zakotveno obdobný prostředek, bylo by zcela na místě, aby toto rozhodování bylo v intencích soudů, nicméně u našeho „věcného zajištění“ (zde samozřejmě myšlen náš zajišťovací příkaz), se mi to jeví nepříliš vhodným a vůbec i potřebným řešením.

Naopak vhodnou změnou na úseku správního soudnictví se jeví návrh zařazení žaloby proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům mezi výčet konkrétních přednostně projednávaných žalob.<sup>117</sup> Balcar poukazuje na intenzitu zásahu do majetkové sféry daňového subjektu, který představují z podstaty věci vlastně všechny zajišťovací příkazy<sup>118</sup> na rozdíl od judikatury,<sup>119</sup> která dovedla, že takový vážný zásah mohou představovat, a spadat tedy mezi přednostní projednání „pouze“ pro závažný důvod.<sup>120</sup> Mohlo by se jednat o prospěšnou změnu, která by přivedla alespoň určité zrychlení v reakci na závažnou situaci způsobenou vydanými rozhodnutími. Stále se však nejedná o všemocnou záruku, že soud v dané věci

---

<sup>115</sup> HALML, František. *Vydávání zajišťovacích příkazů ve vztahu k novele soudního řádu správního a daňového řádu* [online]. epravo.cz, 27. 3. 2020 [cit. 12. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/vydavani-zajistovacich-prikazu-ve-vztahu-k-novele-soudniho-radu-spravniho-a-danoveho-radu-110844.html?mail>.

<sup>116</sup> GFŘ. *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR* [online]. Praha: GFŘ, 2017, s. 9. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/analyza.pdf>.

<sup>117</sup> § 56 odst. 3 SŘS.

<sup>118</sup> BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz...* s. 65.

<sup>119</sup> Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 10. 2014, č. j. 75/2014–108.

<sup>120</sup> § 56 odst. 1 SŘS.

rozhodne v určitém časovém úseku, protože má každý případ jiné okolnosti a v důsledku je jinak komplexní.

### 3.3. Kompenzace

Na začátek podkapitoly je vhodné zmínit, že částka, kterou správce daně ukládá zajišťovacím příkazem daňovému subjektu k úhradě, nepochybně spadá pod pojem daň largo sensu. DŘ totiž říká, že daní jsou mimo jiné peněžitá plnění, při jejichž správě se, stanovuje-li tak zákon, postupuje dle DŘ.<sup>121</sup> Z toho vyplývá, že když daňový subjekt jistotu složí a zajišťovací příkaz je zrušen, nakládá se s touto částkou jako s přeplatkem. Buď je použita k úhradě nedoplatku, nebo se stává vratitelným přeplatkem. Toto ostatně zdůrazňuje i odpověď GFŘ na metodický dotaz, která se zabývá postupem správce daně v případě, že je zajišťovací příkaz zrušen.<sup>122</sup>

V důsledku zrušení zajišťovacího příkazu pak ještě kromě samotného vrácení uhrazené částky ve formě přeplatku rozlišujeme úrok správce daně z nesprávně stanovené daně.<sup>123</sup> Do účinnosti novely DŘ, která tento úrok v jeho současné podobě zavádí,<sup>124</sup> se jednalo o tzv. úrok z neoprávněného jednání správce daně. DŘ stanovuje pro případ nezákonného či nicotného zajišťovacího příkazu, že základem pro výpočet úroku je částka uhrazená na základě těchto rozhodnutí.<sup>125</sup> GFŘ nadto ještě ve svém metodickém pokynu připomíná, že nárok naopak nevzniká „v případě ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu před pravomocným stanovením daně, v případě zániku účinnosti zajišťovacího příkazu k datu pravomocného stanovení daně a rovněž v případě zániku účinnosti zajišťovacího příkazu ke dni splatnosti daně.“<sup>126</sup> Výše úroku dle § 254 DŘ odpovídá výši úroku z prodlení dle OZ a je závislá na repo sazbě České národní banky. U prodlení vzniklých v druhém pololetí roku 2022 činila tato výše 15 % a stejně tomu je i v první polovině letošního roku.<sup>127</sup> Navíc se dvojnásobně zvyšuje po dobu vedení exekučního řízení.<sup>128</sup> K využití tohoto úroku dlužno

---

<sup>121</sup> § 2 odst. 3 písm. b) DŘ.

<sup>122</sup> GFŘ. *Interní sdělení GFŘ ze dne 16. 3. 2017, č. j. 5336/17/7700-30133-703692* [online]. Praha: GFŘ, 2017. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/5336\\_17\\_Odpoved-FU-JMK\\_ukonceni-zajistovaciho-prikazu.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/5336_17_Odpoved-FU-JMK_ukonceni-zajistovaciho-prikazu.pdf).

<sup>123</sup> § 254 DŘ.

<sup>124</sup> Zákon č. 283/2020 Sb., kterým se mění DŘ a další související zákony, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>125</sup> § 254 odst. 1 písm. c) DŘ.

<sup>126</sup> GFŘ. *Metodický pokyn k úroku z nesprávně stanovené daně, č. j. 64095/22/7700-10123-011550* [online]. Praha: GFŘ, 2022. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/64095\\_22\\_MP\\_k\\_uroku\\_z\\_nespravne\\_stanovene\\_dane.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/64095_22_MP_k_uroku_z_nespravne_stanovene_dane.pdf).

<sup>127</sup> *Daňové úroky z prodlení* [online]. behounek.eu, 30. 6. 2022 [cit. 12. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/danove-uroky-z-prodleni/>.

<sup>128</sup> § 254 odst. 5 DŘ.

dodat, že byl ve své předchozí podobě do roku 2017 přiznán pouze v jednom případě, jak plyne z analýzy GFŘ.<sup>129</sup>

Výše přiznaného úroku má pak vliv na náhradu škody a zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů. Náhrada škody a zadostiučinění se přiznávají v rozsahu, v jakém nevzniká úrok správce daně z nesprávně stanovené daně.<sup>130</sup>

V případě zákonných zajišťovacích příkazů, tedy takových, které nebyly zrušeny pro nezákonnost, ale zároveň byly založeny na odůvodněné obavě, která se následně nepotvrdila, se může daňový subjekt nacházet v situaci, kdy mu vzniká škoda, na kterou nemůže vztahovat zmíněný úrok, ale zároveň ani uplatnit náhradu škody.<sup>131</sup> Balcar pak pro tuto situaci navrhuje uzákonění nového úroku, jakožto období tzv. úroku za prověřování nároku na odpočet DPH, který vyvodil NSS ve svém rozsudku v roce 2014, a jehož smyslem je náhrada majetkové škody způsobené nemožností disponovat s prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu.<sup>132</sup> V případě možnosti dispozice by totiž daňový subjekt pravděpodobně dosáhl výnosů z této částky.<sup>133</sup>

Myslím, že by v souvislosti s problematikou nezrušených zajišťovacích příkazů vznikla situace (tedy s ohledem na to, na jaké zajišťovací příkazy, míněno časovým okamžikem jejich vydání, by se tato hypotetická úprava vztahovala), kdy by na obdobně koncipovaný úrok dosáhlo značně více daňových subjektů, minimálně v porovnání s úrokem správce daně z neoprávněného jednání/nesprávně stanovené daně. Zde vycházím z myšlenky, že některé zajišťovací příkazy, které dříve v přezkumu soudu obstály, by v dnešní době byly s vývojem judikatury zřejmě posouzeny jinak, a nejspíše i zrušeny pro nezákonnost.<sup>134</sup>

### 3.4. Další změny

Absence odvolání proti rozsudku správního soudu v návrhu přenosu kompetence nemusí být nutně negativní, protože zrušení odvolacího řízení je jednou z dalších navrhovaných změn. Otázkou totiž je, nakolik je tento prostředek efektivní, vzhledem

---

<sup>129</sup> GFŘ. *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR* [online]. Praha: GFŘ, 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/analyza.pdf>.

<sup>130</sup> § 251d DŘ.

<sup>131</sup> BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz...* s. 76.

<sup>132</sup> Rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013–34.

<sup>133</sup> Tamtéž.

<sup>134</sup> BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz...* s. 65.

k trendu nízké úspěšnosti daňových subjektů před OFŘ.<sup>135</sup> Jak říká Hajdušek, jednalo by se o zrychlení přístupu k soudní ochraně.<sup>136</sup> Na druhou stranu by v důsledku daňové subjekty zároveň ztratily poměrně výhodnou 30denní propadnou lhůtu k rozhodnutí o odvolání dle § 168 odst. 1 DR, v případě jejíhož nedodržení správcem daně, nastupuje neúčinnost zajišťovacího příkazu. Tento návrh by tedy dle mého názoru byl vhodný ve spojení se zmiňovaným přednostním projednáním žaloby, kdy by mohlo dojít k maximalizaci zrychlení obrany daňových subjektů.

Hajdušek za Komoru daňových poradců ČR dále přišel s obdobou zastoupení advokátem ex offio v trestním řízení, protože se daňový subjekt sám nedokáže bránit a po zajišťovací exekuci, kdy je finančně ochromen, nepřipadá v úvahu zajištění právní obrany na vlastní náklady.<sup>137</sup> K tomuto návrhu se přikláním, ale spíše s modifikací poskytnutí zastoupení na žádost, než povinného zastoupení v každé situaci, protože by se jednalo o projev zájmu daňového subjektu se účinně bránit.

---

<sup>135</sup> GFŘ. *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR* [online]. Praha: GFŘ, 2017, s. 9. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/analyza.pdf>.

<sup>136</sup> POSPÍŠILOVÁ, Petra. *Zajišťovací příkaz – mimořádný prostředek...*

<sup>137</sup> ŠRÁMEK, Dušan. ČAK podporuje návrh na povinné zastoupení advokátem v řízeních o zajišťovacích příkazech [online]. *ceska-justice.cz*, 19. 11. 2017 [cit. 29. 5. 2023]. Dostupné z: <https://www.ceska-justice.cz/2017/11/cak-podporuje-navrh-povinne-zastoupeni-advokatem-rozenich-zajistovacich-prikazech/>.

## Závěr

Cílem práce bylo vymezit vybrané aspekty zajišťovacího příkazu a zodpovědět, jestli je zákonná úprava dostačující. Vzhledem k zjištěným poznatkům mi vyplývá, že zákonná úprava dostačující sama o sobě není, protože bližším způsobem nevymezuje podmínky pro jeho vydání, a tedy umožňuje v některých případech zneužití. Ke korekci přitom docházelo pozvolna především skrze judikaturu správních soudů, ale také metodických pokynů Finanční správy ČR.

Co se týče účelu a celkového vymezení zajišťovacího příkazu, v průběhu práce mi, kromě pozitivně vyjádřeného zákonného účelu zajištění úhrady na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň,<sup>138</sup> vychází ve světle judikatury také další charakteristiky. Jedná se o prostředek ultima ratio, jehož využití je závažným dopadem do ekonomické sféry daňového subjektu, a v některých případech může vést k až k ukončení ekonomické aktivity a likvidaci. V negativním vymezení se pak nejedná o sankční nástroj a jeho vydání nemá zapříčinit konec ekonomické činnosti daňového subjektu okamžitým odčerpáním jeho současného majetku.<sup>139</sup> Troufám si tvrdit, že se na počátku jeho existence v DŘ jednalo svým způsobem o „dvousečnou zbraň“, neboť obecně nelze zpochybnit jeho užitečnost a potřebu jeho zakotvení v našem právním řádu, ale zároveň s sebou přináší (resp. dříve přinášel, v některých případech) úskalí, kterým jsem se v práci věnovala.

V první kapitole jsem vymezila zajišťovací příkaz z hlediska jeho historického vývoje a v návaznosti jsem se zabývala platnou úpravou a jejím výkladem. Své místo měla také část o zahraniční úpravě, která ukázala, že se nejedná o nástroj vyskytující se pouze v našem právním řádu. Nejbližší podobnost lze přitom vysledovat se slovenskou právní úpravou

Ve druhé kapitole jsem se zaměřila pomocí rozboru judikatury na vymezení podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. S přihlédnutím k tomu, že zaměstnanci Finanční správy ČR nemusejí mít právní vzdělání, se dle mého názoru nelze divit, že někdy došlo k situaci, kdy nebyly vyloženy veškeré poměry tak, jak je později vyložil soud. Judikatura je navíc v této oblasti dost obsáhlá, i když se jedná v DŘ o poměrně krátké ustanovení, a metodické pokyny, ač uvádějí demonstrativní výčet toho, co zohlednit, také nelze brát jako univerzální návod.

---

<sup>138</sup> § 167 odst. 1 DŘ.

<sup>139</sup> Viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017–48 a rozsudek ve věci P. Š.

V poslední kapitole práce jsem se věnovala některým návrhům, které v posledních letech zazněly mezi odbornou veřejností. Za nejvhodnější bych považovala zařazení žalob proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu mezi přednostně projednávané žaloby dle SŘS, možná i ve spojení se zrušením odvolacího řízení.

Za nejprospěšnější považuji zpracování podkapitoly o zahraniční úpravě a využití judikatury, která se prolíná velkou částí práce. Do budoucna bych navrhla k dalšímu podrobnějšímu rozpracování např. otázku rozsahu dopadů zajišťovacích příkazů.

## Seznam použitých zdrojů

### 1) Právní předpisy

Abgabenordnung, neugefasst durch B. v. 01.10.2002 BGBl. I S. 3866, 2003 I S. 61, zuletzt geändert durch Artikel 4 G. v. 20.12.2022 BGBl. I S. 2730.

Bundesabgabenordnung, BGBl 194/1961, idF BGBl I 104/2018.

Ordynacja podatkowa, Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926.

Taiwanese Tax Collection Act.

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 č. 298/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa daňový poriadok, v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 283/2020 Sb., kterým se mění DŘ a další související zákony, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 370/2011 Sb., kterým se mění ZDPH a další související zákony, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/2009 Z. z., daňový poriadok, ve znění pozdějších předpisů.

Zivilprozessordnung, in der Fassung der Bekanntmachung vom 05. 12. 2005 ([BGBl. I S. 3202](#), ber. 2006 I S. 431, 2007 S. 1781, zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. 02. 2023 ([BGBl. I S. 51](#)) m. W. v. 01. 03. 2023).

## 2) Literatura

BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. Praha: C. H. Beck, 2017, 108 s.

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář (II. díl)*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 808 s.

LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 1082 s.

## 3) Internetové zdroje

*Daňové úroky z prodlení* [online]. behounek.eu, 30. 6. 2022 [cit. 12. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/danove-uroky-z-prodleni/>.

European Judicial Enforcement. *Die Voraussetzungen für die Einleitung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen* [online]. Germany: EJE, 2011, 14 s. Dostupné z: [http://www.europe-eje.eu/sites/default/files/pj/fiches/al\\_fiche1\\_de\\_web\\_0.pdf](http://www.europe-eje.eu/sites/default/files/pj/fiches/al_fiche1_de_web_0.pdf).

FIALA, Adam. *Tiskárna Europrint vyhlásila insolventci. Donutily ji k tomu zajišťovací příkazy* [online]. ct24.ceskatelevize.cz, 6. 9. 2017 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/2232106-tiskarna-europrint-vyhlasila-insolvenci-donutily-ji-k-tomu-zajistovaci-prikazy>.

*Finanční správa v případě firmy KM PLUS nepochybila* [online]. financnisprava.cz, 16. 10. 2017 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/nepresnosti-v-mediich/nepresnosti-v-mediich-2017/financni-sprava-v-pripade-firmy-km-plus-nepochybila>.

FUČÍK, Ivan. *Zajišťovací příkazy a jejich nadužívání* [online]. gtnews.cz, 25. 9. 2017 [cit. 24. 2. 2023]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/zajistovaci-prikazy-a-jejich-naduzivani/>.

GFŘ. *Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR* [online]. Praha: GFŘ, 2017, s. 9. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/analyza.pdf>.

GFŘ. *Interní sdělení GFŘ ze dne 16. 3. 2017, č. j. 5336/17/7700-30133-703692* [online]. Praha: GFŘ, 2017. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/5336\\_17\\_Odpoved-FU-JMK\\_ukonceni-zajistovaciho-prikazu.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/5336_17_Odpoved-FU-JMK_ukonceni-zajistovaciho-prikazu.pdf).

- GFŘ. *Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 11. 3. 2021, Č. j. 16255/21/7700-00130-711462* [online]. Praha: GFŘ, 2021. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/16255\\_21\\_MP\\_k\\_postupu\\_SD\\_pri\\_vydavani\\_ZajP\\_aktualizace.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/16255_21_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP_aktualizace.pdf).
- GFŘ. *Metodický pokyn k úroku z nesprávně stanovené daně, č. j. 64095/22/7700-10123-011550* [online]. Praha: GFŘ, 2022. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/64095\\_22\\_MP\\_k\\_uroku\\_z\\_nespravne\\_stanovene\\_dane.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/64095_22_MP_k_uroku_z_nespravne_stanovene_dane.pdf).
- GFŘ. *Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle DŘ ze dne 16. 11. 2011, č. j. 7342/11-2310* [online]. Praha: GFŘ, 2011. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342\\_11\\_Metodicka\\_pomucka\\_zajistovaci\\_prikaz.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342_11_Metodicka_pomucka_zajistovaci_prikaz.pdf).
- GFŘ. *Zajišťovací příkazy* [online]. statistiky.financnisprava.cz, [cit. 28. 5. 2023]. Dostupné z: <https://statistiky.financnisprava.cz/cs/vymahani/zajistovaci-prikazy>.
- HALML, František. *Vydávání zajišťovacích příkazů ve vztahu k novele soudního řádu správního a daňového řádu* [online]. epravo.cz, 27. 3. 2020 [cit. 12. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/vydavani-zajistovacich-prikazu-ve-vztahu-k-novele-soudniho-radu-spravniho-a-danoveho-radu-110844.html?mail>.
- KÄMPER, Andrea. *Abgabenordnung Kommentar § 326 Persönlicher Sicherheitsarrest* [online]. Haufe.de [cit. 24. 2. 2023]. Dostupné z: [https://www.haufe.de/steuern/haufesteuer-office-excellence/schwarzpahlke-ao-326-persoenlicher-sicherheitsarrest\\_idesk\\_PI25844\\_HI899315.html](https://www.haufe.de/steuern/haufesteuer-office-excellence/schwarzpahlke-ao-326-persoenlicher-sicherheitsarrest_idesk_PI25844_HI899315.html).
- MORÁVEK, Daniel. *Součet hodnot neoprávněně vydaných zajišťováků? Neuvěřitelných 1,76 mld. Kč* [online]. Podnikatel.cz, 22. 11. 2018 [cit. 29. 5. 2023]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/soucet-castek-neopravnene-vydanych-zajistovaku-neuveritelnych-1-76-mld-kc/>.
- Nejvyšší kontrolný úrad. *Správa o výsledku kontroly z roku 2021 – Úspešnosť vymáhania daňových nedoplatkov* [online]. nku.gov.sk, 2021, s. 5 [cit. 17. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.nku.gov.sk/documents/10157/ca516b3b-4a3c-4c7e-b7f7-f8303f955cf8>.

- PETLACHOVÁ, Petra. *Finanční správa vyzývá společnost Europrint a. s., aby ji zbavila před veřejností povinnosti mlčenlivosti* [online]. financnisprava.cz, 7. 9. 2017 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2017/financni-sprava-vyzyva-spolecnost-europrint-a-s-aby-ji-zbavila-pred-verejnosti-povinnosti-mlcenlivosti>.
- POSPÍŠILOVÁ, Petra. *Zajišťovací příkaz – mimořádný prostředek nebo standardní nástroj při výběru daní?* [online]. kdpcr.cz, 31. 10. 2017 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/tiskove-zpravy/zajistovaci-prikaz-mimoradny-prostredek-nebo-standardni-nastroj-pri-vyberu-dani>.
- REGNEROVÁ, Olga a kol. *Securing Orders as a Tool in the Fight against Tax Evasion: Czech Republic Case Study* [online]. SHS Web of Conferences, 2021. Dostupné z: <https://doi.org/10.1051/shsconf/20219202036>.
- Statistické údaje k zajišťovacím příkazům k 31. 1. 2023* [online]. financnisprava.cz [cit. 6. 3. 2023]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/20230131\\_ZajP.xlsx](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/20230131_ZajP.xlsx).
- ŠRÁMEK, Dušan. ČAK podporuje návrh na povinné zastoupení advokátem v řízeních o zajišťovacích příkazech [online]. ceska-justice.cz, 19. 11. 2017 [cit. 29. 5. 2023]. Dostupné z: <https://www.ceska-justice.cz/2017/11/cak-podporuje-navrh-povinne-zastoupeni-advokatem-rizenich-zajistovacich-prikazech/>.
- Tiskové oddělení Ministerstva Financí České republiky. *Novým ředitelem GFR se stal Martin Janeček* [online]. mfcr.cz, 29. 10. 2014 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/novym-reditelem-generalniho-financniho-r-19532>.
- Věřejný ochránce práv. *Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou ČR ze dne 8. 12. 2017, sp. zn. 4452/2017/VOP/RM* [online]. Ombudsman, 2017. Dostupné z: [https://www.ochrance.cz/uploads-import/ESO/Zajistovaci\\_prikazy\\_4452-17-RM-Z18-final.pdf](https://www.ochrance.cz/uploads-import/ESO/Zajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18-final.pdf).
- Vláda Slovenskej republiky. *Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na roky 2016–2020* [online]. mosr.sk, 2016, s. 21 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: [https://www.mosr.sk/data/files/3345\\_6483\\_programove-vyhlasenie-vlady-slovenskej-republiky.pdf](https://www.mosr.sk/data/files/3345_6483_programove-vyhlasenie-vlady-slovenskej-republiky.pdf).

*Zápis zo zasadnutia pracovnej komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť správy daní z 10. 6. 2016* [online]. financnasprava.sk, 2016, s. 1 [cit. 17. 3. 2023]. Dostupné z: [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Profesionalna\\_zona/Dane/Zasadanie/2016.07.27\\_sprav\\_dani.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Zasadanie/2016.07.27_sprav_dani.pdf).

#### 4) Odborné články

FELDEK, Michael, ŠVARC, Martin. Aktuální sporné otázky zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu. *Expertní příspěvky* [online databáze], 2018, č. 2 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7994/aktualni-sporne-otazky-zajisteni-dane-prostrednictvim-zajistovaciho-prikazu>.

KOHOUTKOVÁ, Alena. Pár poznámek k zajišťovacím příkazům. *Finanční, daňový a účetní bulletin* [online databáze], 2017, č. 3 [cit. 11. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/311/par-poznamek-k-zajistovacim-prikazum>.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. Lhůta pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. *Expertní příspěvky* [online databáze], 2022, č. 8 [cit. 8. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10519/lhuta-pro-rozhodnuti-o-odvolani-proti-zajistovacimu-prikazu>.

PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. Spory s finančněprávním, resp. daňověprávním prvkem a role soudu v nich...? *Acta Iuridica Olomucensia* [online], 2019, roč. 14, č. 3, s. 97-105 [cit. 11. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=878863>.

TARANDA, Petr. Malé zamyšlení nad odůvodněnou obavou (a někdy i značnými obtížemi) a správním uvážením v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi* [online databáze], 2015, č. 4 [cit. 18. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/5397/male-zamysleni-nad-oduvodnenou-obavou-a-nekdy-i-znacnymi-obtizemi-a-spravnim-uvazenim-v-danovem-rizeni>.

#### 5) Judikatura

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015-69.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, č. j. 15 Af 76/2014-56.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49.

Rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90.

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

Rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014-14.

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

Rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34.

Rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104.

Rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27.

Rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2017, č. j. Afs 88/2017-39.

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

Rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2017, č. j. 10 Afs 33/2017-44.

Rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2018, sp. zn. 1 Afs 97/2017.

Rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017-40.

Rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2018, č. j. 5 Afs 140/2017-34.

Rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38.

Rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017-60.

Rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 10 Afs 172/2018-42.

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

Rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 125/2020-38.

Rozsudek NSS ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49.

Rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2023, č. j. 4 Afs 380/2020-40

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 10. 2014, č. j. 75/2014–108.

**6) Ostatní**

Důvodová zpráva k zákonu č 280/2009 Sb., daňový řád, 155 s.

Sněmovní tisk č. 245, Návrh poslanců Miroslava Kalouska, Zbyňka Stanjury, Jana Farského a dalších na vydání zákona, kterým se mění SŘS a další související zákony.

## **Abstrakt**

Bakalářská práce má za cíl vymežit vybrané aspekty zajišťovacích příkazů a zodpovědět otázku, zda je právní úprava dostatečná. Začátek slouží vymezení souvisejících pojmů a systematickému zařazení institutu. Dále je představen historický vývoj až po současnou právní úpravu. Práce neopomíjí ani stručný zahraniční exkurs. Druhá kapitola se za pomoci judikatury věnuje podmínkám vydání zajišťovacího příkazu. Na tuto část navazuje rozbor dvou rozsudků, které měly jiné okolnosti, ale oba rušily vydané zajišťovací příkazy. V poslední kapitole se věnuji možnému vývoji a vybraným návrhům změn.

## **Klíčová slova**

Zajišťovací příkaz, daňové právo, daňový řád, zajištění daní, správce daně, daňový subjekt, nezákonné rozhodnutí, finanční správa, zajišťovací instituty, daňový podvod

## **Abstract**

This bachelor's thesis aims to define selected aspects of securing orders and answer the question whether the legal regulation is sufficient. The beginning aims to define related terms and systematically classify the instrument. The historical development is introduced next, all the way to the current legal regulation. The thesis also contains a brief insight into foreign legal regulation. With the help of jurisprudence, the second chapter deals with the conditions for issuing a securing order. This part is followed by an analysis of two selected court decisions with different circumstances, which both overturn the issued orders. The last chapter is dedicated to possible evolution and selected change proposals.

## **Key Words**

Securing order, tax law, tax order, tax code, tax securing, tax administrator, tax subject, unlawful decision, financial administration, securing tools, tax fraud