

CELNÍ SPRÁVA ČR

Generální ředitelství cel

Metodická informace č. 13/2025

Věc: Zajišťovací příkazy podle ustanovení § 167 až § 169 daňového řádu

Vyhlášeno ve Věstníku CS ČR č. 22/2025	č. j.: 23521/2025-900000-21030
Referent: [REDACTED]	Počet příloh: 0
Datum schválení: 05/06/2025	Účinnost: 01/07/2025

ČÁST PRVNÍ

Úvodní ustanovení

Čl. 1

Účel a předmět úpravy

Předmětem metodické informace je stanovení pravidel pro postup orgánů Celní správy České republiky (dále jen „CS“) při zajišťování daně zajišťovacími příkazy podle ustanovení § 167 až § 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Současně zohledňuje úpravu zajištění spotřebních daní v souladu s ustanoveními § 20a a § 20b zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), zajištění cla po kontrole po propuštění zboží v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU), kterým se stanoví celní kodex Unie, v platném znění (dále jen „UCC“), problematiku obsahu rozhodnutí a jeho odůvodnění, výběru daní a vymáhání zajišťovacích příkazů, a dalších souvisejících činností.

ČÁST DRUHÁ

PODMÍNKY PRO VYDÁNÍ ZAJIŠŤOVACÍHO PŘÍKAZU

Čl. 2

Podmínky a indicie pro vydání zajišťovacího příkazu

- (1) Zajišťovací příkaz je jedním z nástrojů zajišťovacích prostředků, jimiž může být zajištěna úhrada daně. Institut zajišťovacího příkazu slouží k zajištění daně v situacích, kdy správce daně v probíhajícím nalézacím řízení (při splnění určitých okolností již před zahájením nalézacího řízení) dospěje k názoru, že daň, která dosud není splatná nebo ani stanovená, bude v době její splatnosti nebo vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.
- (2) Správce daně má, za určitých okolností, právo přikázat daňovému subjektu, aby dopředu uhradil jistotu na daň, která ještě nemusí být ani stanovena, a daňový subjekt tedy ještě nedostal možnost se proti stanovení této daně účinně bránit. Jestliže daňový subjekt tuto jistotu neuhradí dobrovolně, může si správce daně její úhradu vynutit

daňovou exekucí, neboť vykonatelný zajišťovací příkaz je exekucním titulem [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Zajištění daně je velmi silný nástroj, s jehož využitím může správce daně předejít možným problémům při vybrání daně a naplnit tak základní cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Na druhou stranu je třeba při využití tohoto institutu striktně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů, zejména je zajišťováním daně nadměrně nezatěžovat, pokud je i jiná možnost, jak dosáhnout cíle správy daní. Důvody vydání zajišťovacího příkazu podléhají soudnímu přezkumu. Soud přezkoumává pravděpodobnostní úvahy správce daně obsažené v zajišťovacím příkazu. Judikáty již standardně potvrzují, že soudy kladou vysoké požadavky a důraz na odůvodnění zajišťovacího příkazu, proto se tato metodika v dalších článcích zaměřuje i na detailní popis zdůvodnění zajišťovacího příkazu.

- (3) Skutečnosti, které mohou indikovat, že by mohla existovat daňová povinnost, kterou je třeba zajistit pomocí zajišťovacího příkazu, mohou být např.
- a) Zajištění daně poskytnuté daňovým subjektem podle zákona o spotřebních daních neodpovídá výši dosud nestanovené, příp. nesplatné daně, například když oprávněný příjemce ve zdaňovacím období podstatně zvyšuje množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v České republice, správce daně na základě příslušných evidencí (např. doprav) dojde k závěru, že částka spotřební daně, která bude oprávněnému příjemci vyměřena nebo není dosud splatná, převýšila složené zajištění podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních, např. z důvodu složení maximálního zajištění (§ 58 odst. 1, § 77 odst. 1 a 2, § 90 a § 116a zákona o spotřebních daních).
 - b) Zajištění daně poskytnuté daňovým subjektem podle zákona o spotřebních daních aktuálně neodpovídá výši daňové povinnosti, která by vznikla uvolněním vybraných výrobků do volného oběhu nebo vyjmutím přepravovaných vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně a s tím souvisejícím vznikem daňové povinnosti.
 - c) Jsou-li z důvodu pochybností o druhu vybraného výrobku podléhajícího spotřební dani tyto vybrané výrobky zajištěny podle ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních a analýza vzorků potvrdí, že výrobek deklarovaný jako osvobozený od daně podléhá dani, např. doprava minerálních olejů ze zahraničí, tzv. základových a formových olejů, které jsou v České republice vzhledem k deklarovanému způsobu užití osvobozené od daně.
 - d) V případě zjištění nezdaněného lihu nebo jiných vybraných výrobků, zjištění nezákonných dovozů vybraných výrobků ze třetích zemí nebo nezákonných doprav vybraných výrobků na daňové území České republiky.
 - e) Je-li zjištěna nezákonná výroba nebo skladování vybraných výrobků.
 - f) Dojde-li ke vzniku daňové povinnosti v souvislosti s důvodným podezřením ze spáchání trestného činu nebo přestupku při správě daní, např. při dovozu nezdaněných cigaret, a to i v případě, že jde o fyzickou osobu.
- (4) Správce daně by měl průběžně vyhodnocovat informace získané při správě daní a v případě indicie nasvědčující vzniku odůvodněné obavy, že daňová povinnost nebude daňovým subjektem splněna, zkoumat, zda existuje odůvodněná obava o její pozdější úhradu. Pojem „odůvodněná obava“, resp. „důvodné podezření“, není legální definicí, tento pojem je třeba vykládat individuálně ve vztahu k účelu sledovanému institutem zajištění daní, k jehož aplikaci slouží. Důvodné podezření neznamena prokázání nedobytnosti daně v době její vymahatelnosti nebo prokázání existence značných obtíží spojených s jejím vybráním, postačí, pokud tomu dosud známé a zjištěné okolnosti důvodně nasvědčují. Jedná se tedy o slabší stupeň dokladování určité domněnky opírající se o pouhé indicie nebo i o nepřímé důkazy. Stačí, je-li dána

vysoká míra pravděpodobnosti založená na objektivních zjištěních, z nichž lze předběžně usoudit na reálnost a důvodnost, aniž by k tomu sloužil pouze subjektivní dojem. Vyhodnocení situace z hlediska existence indicí zakládajících důvodné podezření závisí na vnímání skutkových okolností případu. Pro vznik důvodného podezření není nezbytné mít jistotu co do předpokládaného jednání dotčených osob, ovšem jistá míra odůvodněného podezření musí existovat.

- (5) Za indicie, případně jejich kombinace, ze kterých může vyplynout odůvodněná obava, že dosud nestanovená či dosud nesplatná daň bude v době vymahatelnosti nedobytná zcela či jen se značnými obtížemi, lze považovat
- a) Neobvyklé obchodní transakce za nápadně nevýhodných podmínek pro daňový subjekt.
 - b) Platby vysokých záloh za zboží či služby bez jejich vyúčtování.
 - c) Osoby ve funkci statutárního orgánu jsou nekontaktní nebo nekompetentní – např. osoba s bydlištěm či sídlem v cizině, bez vazeb na území České republiky, osoba neznámého pobytu, osoba s adresou ohlašovny, osoba zjevně nemá odborné předpoklady ani zkušenosti s předmětem činnosti, navíc vykonávaném v takovém rozsahu.
 - d) Vstup právnické osoby do likvidace.
 - e) Právnická osoba v evidovaném sídle nevyvíjí činnost a není známo její skutečné sídlo, častá změna sídla právnické osoby.
 - f) Nepravidelné podávání daňového přiznání, resp. daňových tvrzení, nebo nesprávné údaje uváděné v daňových přiznáních.
 - g) Špatná komunikace a součinnost se správcem daně.
 - h) Obecně špatná platební morálka daňového subjektu (existence neuhrazených, správcem daně, soudem či jiným orgánem exekvovatelných pohledávek).
 - i) Náhlý nárůst objemu obchodování s rizikovými komoditami, přičemž obchodující daňový subjekt nemá žádnou nebo nevýznamnou historii obchodování s těmito komoditami.
 - j) Obecně snižování aktiv daňového subjektu (špatným hospodařením, např. podnik je ztrátový nebo se dostává do zadlužení či klesají jeho příjmy, zvýhodňováním věřitelů, rozprodejem majetku apod.).
 - k) Obchody s vybranými výrobky podléhajícími spotřební dani se uskutečňují mezi více členskými státy, zvláště pak distribuce minerálních olejů do úložišť neexistujících nebo nekontaktních příjemců.
 - l) Rizikové jednání daňového subjektu nebo osob s ním spojených (v součinnosti s FÚ zjištěné nedoplatky na DPH, trestní stíhání pro úmyslný trestný čin apod.).
- (6) Skutečnosti, které jsou výše uvedeny, jsou pouze rámcovou pomůckou pro zvažování vydání zajišťovacího příkazu. Správce daně je povinen důvody vydání zajišťovacího příkazu detailně rozepsat a řádně odůvodnit v odůvodnění zajišťovacího příkazu (viz následující články).

ČÁST TŘETÍ VYDÁNÍ ZAJIŠŤOVACÍHO PŘÍKAZU

Čl. 3

Základní, povinné náležitosti zajišťovacího příkazu

- (1) Zajišťovací příkaz je rozhodnutím v daňovém řízení, a proto musí obsahovat všechny obecné náležitosti rozhodnutí uvedené v ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu a náležitosti uvedené v ustanovení § 167 odst. 2 a 3 daňového řádu.
- (2) Z výroku zajišťovacího příkazu musí být mimo jiné patrné
 - a) Jaká je výše stanovené jistoty.
 - b) Druh daně a zdaňovací období (ke dni), k němuž se jistota vztahuje.
 - c) Zda se zajišťuje daň nestanovená nebo nesplatná.
 - d) O jaký se jedná typ zajišťovacího příkazu, co do vykonatelnosti
 1. splatný a vykonatelný do 3 pracovních dnů (§ 167 odst. 3 daňového řádu),
 2. vykonatelný okamžikem oznámení (§ 167 odst. 3 daňového řádu),
 3. vykonatelný okamžikem vydání (§ 20b zákona o spotřebních daních).
 - e) Platební údaje, zejména pak
 1. číslo depozitního účtu celního úřadu, na který má být částka uhrazena, kterým je bankovní účet s předčíslem 40037,
 2. variabilní symbol, kterým je až desetimístné číslo, které slouží k identifikaci daňového subjektu v platebním styku (IČO, rodné číslo nebo vlastní číslo poplatníka)
 3. specifický symbol – standardně, z důvodu párování je povinně uváděno číslo 72.CÚ.
- (3) Odůvodnění zajišťovacího příkazu musí obsahovat
 - a) Zdůvodnění výše nestanovené zajišťované daně (v případě, že se jedná o dosud nestanovenou daň).
 - b) Zdůvodnění obavy o budoucí nedobytnost daně, nebo vybrání spojené se značnými obtížemi.
- (4) Na zajišťovací příkaz je nahlíženo jako na předběžné opatření sui generis (specifické opatření) při správě daní, a zajišťovací příkaz není vyloučen ze soudního přezkumu¹. Také z tohoto důvodu je nezbytné věnovat náležitou pozornost řádnému odůvodnění. Odůvodnění musí být komplexním vyličením skutečností, vzájemných souvislostí a myšlenkových pochodů, na jejichž základě došel správce daně k závěru vydat zajišťovací příkaz. Odůvodnění vychází z důkazů a pomůcek, které musí být v odůvodnění uvedeny a z nichž lze logicky dovodit závěr správce daně.
- (5) Při popisu odůvodněné obavy bude správce daně vycházet zejména ze skutečností správci daně známých² a zjištění, které jsou patrné ze spisu, nebo dalších dokumentů. Správce daně zdůvodnění obavy vždy individualizuje ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, pouhé konstatování skutečností správce daně je nedostačující. Nejedná se o prokázání zjištění, ke kterému se obava správce daně váže, ale pouze o zdůvodnění této obavy. Při prokazování pravděpodobnosti budoucího stanovení daně nebo obav o budoucí nedobytnost daně je nezbytné popsat zjištění týkající se

¹Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 13/2008-90 ze dne 24. 11. 2009 (právní věta)
Usnesení Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 374/05 ze dne 5. 4. 2006

²Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 18/2015–48 ze dne 11. 6. 2015 (čl. 15)

předmětné obchodní transakce a také daňovou historii daňového subjektu³, kdy správce daně má alespoň v hrubých rysech popsat výše uvedené skutečnosti. V odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně uvede

- a) Popis činnosti daňového subjektu, hlavní nebo další ekonomické činnosti daňového subjektu, kterou správce daně zjistí z obchodního a živnostenského rejstříku nebo z dalších dostupných informací prokazujících jeho daňovou historii (zda jde o daňový subjekt, který podniká krátce apod.), a zda se jedná o daňový subjekt)
 1. „reálný“ podnikatelský subjekt s výrobními prostředky (nemovitosti, stroje, zásoby, zaměstnanci) nebo,
 2. pouze o podnikatelský subjekt pouze se sídlem, kde se nachází kancelář nebo poštovní schránka. Své tvrzení podloží odkazem na úřední záznam o místním šetření nebo na jiný doklad prokazující tuto skutečnost.
- b) Uvedení současných členů statutárních orgánů, případně osob, které byly členy statutárního orgánu v době vzniku daňové povinnosti⁴. Správce daně případně poukáže také na četnost změn ve statutárním orgánu a personální a kapitálovou propojenost členů statutárního orgánu s daňovými subjekty s podvodným jednáním nebo s podnikatelskými subjekty, které jsou nebo byly v likvidaci případně v insolventi. Například, že statutárním orgánem je nově osoba, která nemá zkušenosti s provozováním této činnosti, nebo je u ní naplněn některý z výše uvedených předpokladů.
- c) Dostupné informace získané z úřední evidence při správě daní nebo z jiných registrů, rejstříků a evidencí, a to zejména o majetkové situaci daňového subjektu (movitý a nemovitý majetek, finanční prostředky, úvěry apod.) a plnění daňových povinností u správce daně.
- d) Informace, zda daňový subjekt spolupracuje se správcem daně, zejména při podávání hlášení, přebírání písemností, dokazování apod., a dále informace o fyzické osobě (osobách), které se správcem daně fyzicky jednají.
- e) Popis transakcí daňového subjektu, které za dané zdaňovací období mají vliv na stanovení daně, nebo na stanovenou daň a její výši. Správce daně popíše uskutečněné transakce, ve vztahu ke vzniku daňové povinnosti. Při popisu zohlední především konkrétní poznatky a zjištění z jím vedených evidencí, z průběhu daňové kontroly, z vyhledávací činnosti nebo nalézacího řízení. U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky podle pomůcek (§ 98 odst. 3 daňového řádu). Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně (§ 167 odst. 4 daňového řádu). Pokud se bude jednat o zajištění dosud nesplatné daně, správce daně uvede odkaz na předmětné rozhodnutí, kterým byla daň vyměřena nebo doměřena.
- f) Při účasti na podvodném jednání, uvede správce daně v zajišťovacím příkazu i rámcový popis podvodného mechanismu a účast daňového subjektu na podvodném jednání (pouhá účast na podvodném jednání nemůže vést správce daně k závěru o nedobytnosti vymahatelné daně nebo o jejím vybráním se značnými obtížemi; musí zde existovat i další indicie).

Čl. 4

Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň

- (1) Ustanovení § 167 daňového řádu uvádí obligatorní podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, které při prokazování důvodné obavy ve vztahu ke stanovení daně musí být

³Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 160/2016–27 ze dne 1. 2. 2017 (čl. III odst. 10) a Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015 ze dne 7. 6. 2016 (odst. 42, 43)

⁴Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 160/2016–27 ze dne 1.2.2017 (čl. III odst. 12)

splněny současně⁵. Vydání zajišťovacího příkazu stojí na pravděpodobnostním úsudku, tj. je třeba doložit, že je přiměřeně pravděpodobné, že obě zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu jsou naplněny. Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu dle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu na dosud nestanovenou daň je

- a) Přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň
- b) Odůvodněná obava, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

- (2) Naplnění podmínek přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně je nutné hodnotit jak jednotlivě, tak celkově⁶. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně⁷ (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).
- (3) Soud může přezkoumávat všechny pravděpodobnostní úvahy správce daně. Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu ustanovení § 167 daňového řádu je třeba odůvodnit individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu a níže uvedené postupy nelze zevšeobecňovat.
- (4) V souladu s ustanovením § 167 odst. 1 daňového řádu je nejprve nutno zkoumat, zda vůbec existuje nebo bude existovat daň, kterou je třeba zajistit. Daní, která může být celními úřady nejčastěji zajišťována, je daň spotřební, ale je samozřejmě možné zajistit i jiné druhy peněžitých plnění, které CS spravuje.
- (5) Správce daně musí být v zajišťovacím příkazu schopen přiměřeně odůvodnit, že daňovému subjektu pravděpodobně vznikne v budoucnu konkrétní daňová povinnost (tj. že vznik daňové povinnosti není chimérický či málo pravděpodobný, nýbrž „přiměřeně pravděpodobný“), a že zhruba bude mít určitou výši. Přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně musí být odůvodněna přezkoumatelným způsobem⁸.
- (6) Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, tzn., jako důvod nepostačuje, že daňový subjekt podniká s „rizikovou“ komoditou podléhající spotřební dani⁹. Nemá-li správce daně „silné“ argumenty odůvodňující vydání zajišťovacího příkazu (např. účelový odprodej majetku), lze zajišťovací příkaz na doposud nestanovenou daň vydat v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit (např. budoucí daňová povinnost výrazně převyšuje aktiva a také několikanásobek hodnoty aktiv snížených o cizí zdroje)¹⁰. Čím více relevantních důvodů však správce daně uvede, o to více zvyšuje míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně¹¹.

⁵Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015–104 ze dne 7. 6. 2016 (právní věta)

⁶Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015–104 ze dne 7. 6. 2016 (odst. 47, 57)

⁷Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015–104 ze dne 7. 6. 2016 (právní věta)

⁸Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015–104 ze dne 7. 6. 2016 (odst. 45) a Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 160/2016–27 ze dne 1. 2. 2017 (čl. III odst. 9)

⁹Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 33/2017–44 ze dne 21. 12. 2017 (odst. 19)

¹⁰Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 255/2015–45 ze dne 9. 6. 2016 (právní věta II.) a sp. zn. 7 Afs 101/2013–6 ze dne 28. 11. 2013

¹¹Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 255/2015–45 ze dne 9. 6. 2016

- (7) Při posuzování stanovené výše zajištění daně v zajišťovacím příkazu musí správce daně vzít v úvahu, že soudy jen zcela výjimečně připouštějí zajišťovací příkazy, které by zapříčinily ekonomickou likvidaci daňového subjektu. Bude tomu jen tehdy, pokud bude správce daně schopen popsat a důkazně doložit, že dotyčný daňový subjekt ve skutečnosti postrádá ekonomickou substanci v tom smyslu, a že pravým smyslem a účelem jeho existence je výlučně nebo převážně podvodné jednání¹².

Čl. 5

Nejčastější důvody pro pravděpodobné stanovení daně

- (1) Vyhodnocení situace z hlediska existence skutečností zakládajících důvodné podezření, že daň bude v budoucnu stanovena postaví správce daně vždy na vnímání skutkových okolností každého samostatného případu. Níže uvádíme nejčastější důvody na jejichž základě je předpokládáno, že daň bude stanovena
- a) Zajištění dosud nepřiznané daňové povinnosti nebo informací zpochybňujících průkaznost, správnost, úplnost nebo věrohodnost dokladů a evidencí či záznamů majících vliv na vznik daňové povinnosti. I v případě, kdy ještě nebylo zahájeno nalézací řízení, může správce daně vydat zajišťovací příkaz, který opře o důkazní prostředky dokládající jeho dosavadní zjištění. Do popisu transakcí daňového subjektu, které za dané zdaňovací období mají vliv na stanovení daně a její výši, správce daně uvede například dosud zjištěné informace z probíhajícího nalézacího řízení, daňové kontroly nebo další informace prokazující vznik daňové povinnosti (např. z přepravních nebo skladových dokumentů). Je nutné, aby správce daně zdůvodnil a podložil svá tvrzení prokazující dosud nepřiznanou daň nebo zpochybnění průkaznosti a nesouladu záznamů se skutečností.
 - b) Podvodné jednání. Zde je důležitý právě popis podvodného jednání a míra účasti daňového subjektu na tomto podvodném jednání¹³, neboť nestačí jen uvést, že daňový subjekt obchoduje s jiným daňovým subjektem, který se podvodného jednání dopustil. Důkazní břemeno nese správce daně, a proto by měl uvést okolnosti, na jejichž základě došel k (předběžnému) závěru, že daňový subjekt
 1. věděl, že transakce, kterou provádí je součástí podvodu, nebo
 2. nevěděl, ale mohl a měl vědět o podvodném jednání.Dále by správce daně měl zdokumentovat vznik daňové povinnosti v souvislosti s tímto podvodným jednáním.
 - c) Při probíhajícím nalézacím řízení, kdy daňový subjekt neunesl důkazní břemeno nebo daňový subjekt na výzvu k prokázání daňové povinnosti nereaguje. Správce daně popíše průběh probíhajícího nalézacího řízení, včetně doložení komunikace s daňovým subjektem.
 - d) Možný vznik daňové povinnosti v souvislosti s důvodným podezřením ze spáchání trestného činu nebo přestupku, např. dovozu nezdaněných cigaret, a to i v případě, že jde o fyzickou osobu. Tyto argumenty správce daně, podložené zjištěnými fakty, patří mezi „silné“ důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. Správce daně popíše zjištěné skutečnosti, stav šetření trestného činu nebo přestupku, a zaměří se na podklady prokazující předpokládanou výši daňového úniku.
 - e) Nejčastějším případem u spotřebních daní je situace, kdy daňový subjekt má předpokládanou daňovou povinnost vyšší než poskytnuté zajištění daně. Poskytnuté zajištění daňového subjektu podle zákona o spotřebních daních neodpovídá výši dosud nestanovené daně, například když oprávněný příjemce ve zdaňovacím období podstatně zvyšuje přijaté množství vybraných výrobků

¹² Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 108/2016-96 ze dne 20. 10. 2016 (odst. 20)

¹³ Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 18/2015-8 ze dne 11. 6. 2015 (odst. 13) a Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 6/2016-29 ze dne 21. 4. 2016 (právní věta)

(nejčastěji minerálních olejů) uvedených do volného daňového oběhu v České republice. Správce daně do popisu uvede podklady z příslušných evidencí (např. doprav), na jejichž základě došel k závěru, že výše daňové povinnosti převýšila složené zajištění podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních (např. u daňového skladu z důvodu omezení maximální výše zajištění převodem peněžních prostředků). Do popisu transakcí správce daně uvede množství vybraných výrobků a vyčíslí daňovou povinnost.

- (2) Samotný fakt, že předpokládaná daňová povinnost je vyšší než zajištěná daň, nebo že majetek daňového subjektu nedosahuje výše předpokládané daňové povinnosti, není sám o sobě důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Správce daně by v tomto případě měl popsat výši předchozích daňových povinností, jejich stoupající tendenci nebo nárazové navýšení, které nesouvisí s ekonomickým růstem podnikatelského subjektu nebo s rozšířením smluv s dodavateli. Současně by zde měl využít dalších argumentů pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť jak bylo uvedeno výše, nižší míru odůvodněné obavy ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze do určité míry kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí „vymožitelnosti“ této daně.
- (3) Při popisu transakcí daňového subjektu správce daně uvede také další skutečnosti, které indikují, že by mohla existovat daňová povinnost, kterou je třeba zajistit, např. v čl. 2 odst. 3.

Čl. 6

Prokazování důvodné obavy o budoucí dobytnost daně

- (1) Správce daně vydá zajišťovací příkaz v případě důvodného podezření, že v době vydání rozhodnutí o zajištění daně daňový subjekt disponuje nezbytnými prostředky, avšak v budoucnu je již mít nebude¹⁴. Je proto nezbytné uvést a detailně popsat veškeré zjištěné informace o majetkových poměrech daňového subjektu a odůvodnit na základě jakých indicií se správce daně domnívá, že v budoucnu bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Odůvodnění rizika nedobytnosti daně však nemusí spočívat pouze v „silných“ indiciích, mezi které patří situace, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku, utlumuje svou činnost nebo mu hrozí insolvence¹⁵, ale svou důvodnou obavu správce daně může opřít i o více kumulovaných indicií „nižší“ intenzity¹⁶.
- (2) Při posuzování splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je třeba zohlednit také specifický charakter spotřebních daní jako daní, jimiž jsou zdaňovány přísně regulované komodity a v jejichž případě je obecně podstatně vyšší riziko daňových úniků než v případě jiných daní. Tímto pohledem je třeba zejména posuzovat intenzitu důvodných obav správce daně o uhrazení daně, přičemž ke vzniku této důvodné obavy postačuje v případě spotřebních daní relativně nižší míra intenzity a četnosti výskytu relevantních indicií než v případě jiných daní. Při zdůvodnění splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu by tak měla hrát roli např. i dlouhodobá znalost techniky

¹⁴Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu zp. zn. 9 Afs 57/2010–139 ze dne 8. 9. 2010)

¹⁵Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů

¹⁶Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 27/2014–31 ze dne 16. 4. 2014 (právní věta II., odst. 20)

daňových úniků na spotřebních daních, která může měnit pohled na určité indicie pro vydání zajišťovacího příkazu právě s ohledem na to, že podobné indicie byly v minulosti spojeny s pácháním daňových úniků, jakkoliv samy o sobě mohou vyznívat jako nepřilíš rizikové.

- (3) Zajišťovací příkaz by měl obsahovat srovnání výše pravděpodobné daňové povinnosti v poměru k ekonomické situaci a majetku daňového subjektu, tzn., rámcově popsat majetek daňového subjektu, způsob zajištění daně (je-li daň zajištěna) apod. Správce daně také případně uvede, proč není možné použít jiné méně razantní alternativy pro budoucí úhradu daňové povinnosti (např., že podnikatelský subjekt nemá nemovité věci, ke kterým by bylo možné zřídit zástavní právo, že majetek je převážně na bankovních účtech, že poskytnuté zajištění zdaleka nedosahuje výše předpokládané dosud nestanovené nebo nesplatné daně a daňový subjekt na výzvu k navýšení zajištění nereaguje), nebo že její majetek je zajištěný zástavním právem, které zřídil jiný subjekt nebo jiný správní orgán, případně že majetek je předmětem exekuce. Je nutné uvést konkrétní skutečnosti odůvodňující obavu, že daň nebude řádně a včas uhrazena; tedy že jsou důvody se domnívat, že plátce nebude mít daňovou povinnost z čeho zaplatit, a to proto, že aktuálně má nedostačující majetek a lze předpokládat, že se to nezmění, anebo aktuálně má majetek, ale nejspíš jej mít nebude v době splatnosti daně.
- (4) Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu není prokázání platební neschopnosti nebo nevůle daňového subjektu, ale zjištění existence takových skutečností a okolností, u nichž lze logicky (důvodně) předpokládat¹⁷, že mohou negativně ovlivnit výběr daně, přičemž na jednotlivá zjištění nelze nahlížet odděleně, ale je třeba, jak je výše uvedeno, je posuzovat ve vzájemné souvislosti.
- (5) Pokud daňový subjekt dlouhodobě úspěšně podniká, dosud řádně plnil své daňové povinnosti, má rozsáhlý nemovitý majetek, musí správce daně své pochybnosti opřít o další skutečnosti podporující jeho pochybnosti, např.
- a) Existují doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku (možnost nebo zbavování se majetku je „silným“ důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu“).
 - b) Ukončuje podnikatelskou činnost.
 - c) Daňový subjekt je nekontaktní, se správcem daně nespolupracuje.
 - d) Dlouhodobý majetek daňového subjektu je aktuálně neobvykle malý ve vztahu k vysokým krátkodobým závazkům.
 - e) Snížení prodeje a obchodní činnosti.
 - f) Někteří konkrétně označení obchodní partneři daňového subjektu popřeli vykazované obchodní vztahy s daňovým subjektem.
 - g) Výše předpokládaného nedoplatku na dani převyšuje hodnotu veškerého majetku daňového subjektu.
 - h) Jsou uskutečňovány vysoké hotovostní výběry z bankovních účtů daňového subjektu.

¹⁷Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 364/2017-54 ze dne 7. 8. 2018 (odst. 14, 16, 17), Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 321/2017-29 ze dne 12. 9. 2018 (právní věta II.), Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 373/2017-38 ze dne 17. 10. 2018 (např. odst. 8, 22) a Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 330/2017-60 ze dne 19. 12. 2018 (právní věta).

- i) Statutární orgán (např. jednatel společnosti) také pozbyl kontrolu nad datovou schránkou společnosti, když přístupové údaje poskytl dalším osobám apod.
- (6) Při správě spotřebních daní byly zjištěny i další indicie, ze kterých (popř. z jejich kombinace) může vyplynout podpora odůvodněné obavy, že dosud nestanovená či dosud nesplatná daň bude v době vymahatelnosti nedobytná zcela či jen se značnými obtížemi, např.
- a) Neobvyklé obchodní transakce za nápadně nevýhodných podmínek pro daňový subjekt.
 - b) Platby vysokých záloh za zboží či služby bez jejich vyúčtování.
 - c) Osoby aktuálně ve funkci statutárního orgánu jsou nekontaktní nebo nekompetentní, např. osoba s bydlištěm či sídlem v cizině, bez vazeb na území České republiky, osoba neznámého pobytu, osoba zjevně nemá odborné předpoklady ani zkušenosti s předmětem činnosti, navíc vykonávaném v takovém rozsahu.
 - d) Vstup právnické osoby do likvidace.
 - e) Právnická osoba v evidovaném sídle nevyvíjí činnost a není známo její skutečné sídlo, častá změna sídla právnické osoby.
 - f) Nepravidelné podávání daňového přiznání, resp. daňových tvrzení.
 - g) Přijatá zdanitelná plnění jsou hrazena vklady podnikatele, společníků nebo půjčkami spřízněných neznámých osob.
 - h) Obecně špatná platební morálka daňového subjektu (existence nedoplatků u jiného správce daně nebo jiného správního orgánu).
 - i) Náhlý pokles obrátu či příjmů dlužníka oproti předchozím zdaňovacím obdobím.
 - j) Obchodní marže je menší než nula.
 - k) Užívání bankovních účtů třetích osob k úhradě podnikatelské činnosti.
 - l) Náhlý nárůst objemu obchodování s rizikovými komoditami, přičemž obchodující subjekt nemá žádnou nebo nevýznamnou historii obchodování s těmito komoditami.
 - m) Snižování aktiv daňového subjektu (špatným hospodařením, zvýhodňováním věřitelů, rozprodejem majetku apod.).
 - n) Daňový subjekt nedisponuje žádným nebo takovým majetkem, který by dostačoval k úhradě povinnosti vzniklé ve zdaňovacím období, okolnosti nasvědčují tomu, že je předlužen.
 - o) Obchody s vybranými výrobky podléhající spotřební dani se uskutečňují mezi více členskými státy, zvláště pak distribuce minerálních olejů do úložišť neexistujících nebo nekontaktních příjemců.
- (7) Výše uvedené příklady jsou pouze orientační a jejich výčet není konečný. Skutečnost, že je u daňového subjektu naplněna jedna nebo více uvedených situací není sama o sobě důvodem k vydání zajišťovacího příkazu. Je na správci daně, aby danou situaci vždy individuálně a ve vzájemných souvislostech posoudil.

Čl. 7

Přezkum trvání existence důvodů, pro které bylo zajištění daně uplatněno

- (1) Z ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu vyplývá obecná povinnost správce daně přezkoumávat trvání existence důvodů, pro které bylo zajištění daně uplatněno. Pokud pominou důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, má správce daně povinnost bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Z aktuální judikatury NSS vyplývá požadavek na prokazatelné zaznamenání splnění zákonné povinnosti dle ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu ve spise daňového subjektu, a to v přiměřených intervalech¹⁸. Správce daně tak má v případě, že trvají důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, povinnost zaznamenat ověření trvání těchto důvodů v písemnosti ve smyslu ustanovení § 64 daňového řádu, kterou založí do příslušné veřejné části daňového spisu. Správce daně takto činí nejméně jednou za šest měsíců.
- (2) V případě, že správce daně zjistí, že u daňového subjektu došlo ke změně okolností majících vliv na důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, je správce daně povinen bezodkladně přezkoumat existenci podmínek pro zajištění daně ve smyslu ustanovení § 167 daňového řádu. Pokud správce daně shledá, že jsou nadále splněny podmínky pro zajištění daně, má povinnost zaznamenat splnění těchto podmínek v písemnosti, kterou založí do příslušné veřejné části daňového spisu. V případě, že důvody pro zajištění daně ve smyslu ustanovení § 167 daňového řádu pominuly, postupuje správce daně podle věty první ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu. Podle věty druhé ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu správce daně postupuje v případě, že správce daně zjistí důvody pro snížení původní výše zajištěné částky. Pokud dojde u daňového subjektu ke změně okolností majících vliv na posouzení existence podmínek, pro které byl zajišťovací příkaz vydán, je v zájmu daňového subjektu o těchto okolnostech neprodleně informovat správce daně, neboť by měl daňový subjekt se správcem daně spolupracovat s poukazem na zásadu vzájemné spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu).

ČÁST ČTVRTÁ ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZY

Čl. 8

Zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň

- (1) Zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň může být vydán v případě, kdy existuje přiměřená pravděpodobnost, že bude daň stanovena, přičemž dosud nebyla stanovena vůbec nebo byla stanovena v nižší výši a bude tedy doměřena.
- (2) Jestliže dojde k pravomocnému stanovení daně, která nebyla v době, kdy byl vydán zajišťovací příkaz, dosud stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího pravomocného stanovení (§ 168 odst. 4 daňového řádu). Dnem pravomocného stanovení daně je den, kdy příslušné rozhodnutí o stanovení daně nabylo právní moci. Až tento den zaniká i účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převádí na úhradu zajištěné daně. Splatnost daně podle ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu musí být takto odlišně uvedena i ve výroku rozhodnutí o stanovení daně (platebním výměru), jímž je

¹⁸Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 88/2017-39 ze dne 4. 5. 2017 (právní věta)

stanovována daň, která byla zajištěna zajišťovacím příkazem (nebude zde uvedena obvyklá splatnost stanovená zákonem).

- (3) V případě, kdy je celní dluh stanoven dodatečným platebním výměrem na základě výsledku provedené kontroly po propuštění zboží, musí být součástí výroku tohoto dodatečného platebního výměru stanovení lhůty pro placení, která nesmí přesáhnout lhůtu uvedenou v čl. 108 odst. 1 pododst. 2 UCC, která nesmí být delší než deset dní ode dne, kdy je dlužníkovi oznámena výše celního dluhu. V souladu s ustanovením čl. 45 odst. 1 UCC je právní úprava EU postavena na principu předběžné vykonatelnosti rozhodnutí, a podání opravného prostředku nemá odkladný účinek na výkon napadeného rozhodnutí. Účinnost zajišťovacího příkazu na dosud nestanovený celní dluh proto zaniká dnem, kdy dojde k uplynutí lhůty pro placení, jenž je uvedena v dodatečném platebním výměru.

Čl. 9

Zajišťovací příkaz na dosud nesplatnou daň

- (1) Zajišťovací příkaz na dosud nesplatnou daň může být vydán v případě, kdy daň již byla stanovena (platebním výměrem nebo dodatečným platebním výměrem či hromadným předpisným seznamem) ve smyslu ustanovení § 147 daňového řádu, není však ke dni vydání zajišťovacího příkazu ještě splatná.
- (2) V zajišťovacím příkazu na daň, která není dosud splatná, stanoví správce daně zajišťovanou daň ve stejné výši jako je daň stanovená v rozhodnutí o stanovení daně.
- (3) Účinnost tohoto zajišťovacího příkazu končí dnem splatnosti daně.

Čl. 10

Typy zajišťovacích příkazů realizovaných u CS

- (1) Zajišťovací příkaz se splatností do 3 pracovních dnů (§ 167 odst. 3 daňového řádu). Jedná se o zajišťovací příkaz, který správce daně použije v případě, kdy indicie nevyvolávají závěr, že nehrozí nebezpečí, že by do doby vykonatelnosti zajišťovacího příkazu došlo například k úmyslnému snižování majetku daňového subjektu. Správce daně ukládá daňovému subjektu, aby částku uvedenou v zajišťovacím příkazu, nejdéle do tří pracovních dnů uhradil složením peněžních prostředků na jeho depozitní bankovní účet s předčíslem 40037, pod variabilním symbolem identifikujícím daňový subjekt a pod specifickým symbolem s číslem „72“. Zajišťovací příkaz se zaeviduje pod zúčtovací symbol 700.
- (2) Správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu vždy prošetřuje indicie hrozícího nebezpečí z prodlení ve smyslu ustanovení § 167 odst. 3 daňového řádu, resp. ustanovení § 20b zákona o spotřebních daních. Dojde-li k závěru, že žádné nebezpečí z prodlení nehrozí, může za účelem upřesnění výše daně, která nebyla dosud stanovena, vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně a následně vydá zajišťovací příkaz se splatností do 3 pracovních dnů ode dne doručení zajišťovacího příkazu.
- (3) Dojde-li správce daně k závěru, že existují indicie navozující odůvodněnou obavu hrozícího nebezpečí z prodlení, vydá podle toho, zda se jedná o spotřební daň či nikoliv, zajišťovací příkaz bez stanovení splatnosti, který je vykonatelný.

- a) Okamžikem oznámení zajišťovacího příkazu daňovému subjektu (§ 167 odst. 3 daňového řádu), pokud se zajišťuje jiná daň než spotřební, přičemž okamžikem oznámení je datum doručení zajišťovacího příkazu daňovému subjektu nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí (§ 101 odst. 6 daňového řádu).
 - b) Okamžikem vydání zajišťovacího příkazu (§ 20b zákona o spotřebních daních), pokud se zajišťuje spotřební daň, přičemž okamžikem vydání je datum učinění úkonu správcem daně k jeho doručení daňovému subjektu.
- (4) Nebezpečím z prodlení je v této souvislosti třeba rozumět takovým indiciím, kdy je možné a pravděpodobné, že daňový subjekt (resp. v době od okamžiku, kdy se dozví o záměru správce daně přikázat složení jistoty k zajištění nesplatné nebo nestanovené daně, do vykonatelnosti zajišťovacího příkazu) provede taková opatření, která zhorší možnost uspokojení správce daně nebo jeho uspokojení výrazně ztíží. Indicií, kterou je možné zdůvodnit hrozbu nebezpečí z prodlení, je např.
- a) Skutečnost, že daňový subjekt nemá žádný nebo minimální hmotný majetek, přičemž jeho dominantním aktivem jsou peněžní prostředky na účtech u bank, neboť reálně hrozí jejich zaslání mimo dosah správce daně nebo zvýhodnění některých věřitelů.
 - b) Trestní stíhání daňového subjektu.
 - c) Existence vykonatelných exekučních titulů ve prospěch dalších věřitelů.
 - d) Zbavování se majetku, obecně snižování aktiv.
 - e) Náhlé nebo zásadní a obtížně vysvětlitelné snížení obratu daňového subjektu.
 - f) Daňový subjekt vstoupil do likvidace.
 - g) Daňový subjekt je nekontaktní, nespolupracuje se správcem daně.
- (5) Zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení je správce daně oprávněn použít v případě, že se domnívá, že hrozí nebezpečí z prodlení. Správce daně tímto zajišťovacím příkazem nařizuje daňovému subjektu, aby částku uvedenou v zajišťovacím příkazu okamžikem, kdy mu byl zajišťovací příkaz doručen (nebo se jiným zaprotokolovaným způsobem seznámil s obsahem rozhodnutí), uhradil na jeho depozitní bankovní účet s předčíslem 40037 pod variabilním symbolem identifikujícím daňový subjekt a pod specifickým symbolem s číslem „72“. V zajišťovacím příkazu je uvedeno, že je splatný a vykonatelný dnem doručení. Zajišťovací příkaz se zaeviduje pod zúčtovací symbol 701.
- (6) Speciálním ustanovením ve vztahu k daňovému řádu, které upravuje vydávání zajišťovacích příkazů k zajištění spotřebních daní, jsou ustanovení § 20a a § 20b zákona o spotřebních daních. V ustanovení § 20a odst. 2 zákona o spotřebních daních je správci daně uložena povinnost zohlednit výši případného zajištění daně podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních tak, aby celková výše zajištění byla přiměřená. Toto ustanovení má za cíl, aby nedocházelo k situaci, kdy bude mít daňový subjekt zajištěnou spotřební daň dvakrát, což by mu způsobovalo nadměrnou zátěž. V praxi je nejjednodušším řešením odečíst od předpokládané nebo nesplatné zajišťované daňové povinnosti složené zajištění daně podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních a přikázat zajišťovacím příkazem složení jistoty pouze ve výši výsledného rozdílu. Výše rozdílu musí být zdůvodněna v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Ustanovení § 20a odst. 2 zákona o spotřebních daních je však koncipováno tak, že zajišťovací příkaz je možné, s ohledem na procesní ekonomii uplatnit i například tak, že zajištění daně podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních správce daně zohlední v zajišťovacím příkazu na daň za pozdější zdaňovací období, případně je zohlední tak, že se jím zajistí předpokládaná budoucí daň, kterou tak nebude třeba

zajišťovat zajišťovacím příkazem. Důsledkem bude skutečnost, že bude možné vydat méně zajišťovacích příkazů i v případě, že bude existovat odůvodněná obava o úhradu i později splatné daně.

- (7) Ustanovení § 20b zákona o spotřebních daních modifikuje postup správce daně ve vztahu k daňovému řádu v případě, že hrozí nebezpečí z prodlení. V takovém případě není zajišťovací příkaz zajišťující spotřební daň vykonatelný okamžikem oznámení zajišťovacího příkazu daňovému subjektu, jak stanoví daňový řád, ale okamžikem jeho vydání. Částka uvedená v zajišťovacím příkazu má být uhrazena na depozitní účet správce daně pod variabilním symbolem identifikujícím daňový subjekt a pod specifickým symbolem s číslem „72“. Zajišťovací příkaz se zaeviduje pod zúčtovací symbol 703. Ustanovení § 20b zákona o spotřebních daních zároveň správci daně ukládá povinnost současně s vydáním zajišťovacího příkazu učinit pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepsat o tom úřední záznam. Za tím účelem se předpokládá využití údajů komunikačních prostředků, které jsou většinou v daňovém spisu (telefon, e-mail, fax atp.). Doručuje-li správce daně do datové schránky, lze za pokus o vyrozumění daňového subjektu považovat tento úkon.
- (8) Vyjma speciální úpravy v ustanovení § 20a a § 20b zákona o spotřebních daních se při zajištění daně zajišťovacím příkazem postupuje podle daňového řádu.
- (9) Vydávat jiný zajišťovací příkaz než se splatností 3 pracovní dny ode dne doručení má smysl pouze v případě, že správce daně zajistí, aby ideálně v okamžiku jeho vykonatelnosti byly vydány i exekuční příkazy s cílem zamezit daňovému subjektu znemožnit nebo ztížit uspokojení pohledávek správce daně. V případě postižení pohledávek z účtů u poskytovatele platebních služeb je tedy podstatné, aby správce daně, v mezích zákona, zajistil zablokování finančních prostředků dříve, než bude mít daňový subjekt možnost tomu zabránit, např. elektronickým převodem peněz. V případě potřeby je nutné včas podat podnět Finančnímu analytickému útvaru („FAÚ“). Pravidla spolupráce CS s Finančním analytickým útvarem Ministerstva financí jsou upravena v Metodické pomůcce „Spolupráce mezi Celní správou České republiky a Ministerstvem financí při aplikaci zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu“. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu musí vyplynout z konkrétních okolností zakládající odůvodněné obavy, v případě potřeby využije správce daně i další zákonné postupy a instituty (např. poskytování informací správci daně podle § 57 daňového řádu, vyhledávací činnost podle ustanovení § 78 daňového řádu, vysvětlení podle ustanovení § 79 daňového řádu, místní šetření podle ustanovení § 80 až § 84 daňového řádu).
- (10) Z praktických důvodů je vhodné vydávat zajišťovací příkaz samostatně za každé zdaňovací období a za každý druh daně. Jestliže je to potřebné, je možné v případě jednoho daňového subjektu vydat více zajišťovacích příkazů najednou. Správce daně může v odůvodněných případech vydat i více zajišťovacích příkazů na jedno zdaňovací období, za předpokladu, že vyjdou najevo nové skutečnosti, které mají nebo budou mít vliv na výši stanovené daně, například na zajištění daně jednotlivých doprav vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Součet jistot jednotlivých zajišťovacích příkazů by neměl převyšovat předpokládanou výši stanovené daně. V případě celního řízení se zajištění provádí samostatně na jednotlivé celní dluhy.
- (11) Je-li opakovaně vydáván zajišťovací příkaz ve vztahu ke stejnému zdaňovacímu období, je nezbytné, aby v odůvodnění správce daně řádně zdůvodnil, k jakým novým skutečnostem, které mají nebo budou mít vliv na výši stanovení daně za toto období, přihlížel. Vychází-li výše zajištění daně z evidence doprav vybraných výrobků přijatých oprávněným příjemcem s povolením pro opakované přijímání vybraných výrobků

v režimu podmíněného osvobození od daně, je nutné do odůvodnění uvádět i na dny upřesněné období, ve kterých byly tyto dopravy realizovány.

- (12) Vydání zajišťovacího příkazu nikterak nebrání skutečnost, že má daňový subjekt zajištěnu daň podle ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních, výše zajištění se však musí v souladu s ustanovením § 20a odst. 2 zákona o spotřebních daních, zohlednit při stanovení výše jistoty. Je-li vydáváno více zajišťovacích příkazů (za stejná nebo různá zdaňovací období), výše zajištění dle ustanovení § 20a odst. 2 zákona o spotřebních daních se zohlední pouze jednou.

Čl. 11

Souhlas s prohlášením o majetku

- (1) Je-li zajišťovací příkaz vykonatelný, může správce daně na základě předchozího písemného souhlasu daňového subjektu s úředně ověřeným podpisem vyzvat tento daňový subjekt k podání prohlášení o majetku i v případě, že by nedoplatek mohl být uhrazen daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb.
- (2) Pokud správce daně vydává zajišťovací příkaz dle § 167 odst. 3 daňového řádu, kterým vyzývá subjekt, aby do 3 pracovních dnů zajistil daň složením jistoty na účet správce daně, uvede v odůvodnění zajišťovacího příkazu, že daňový subjekt může do splatnosti tohoto zajišťovacího příkazu poskytnout souhlas s podáním prohlášení o majetku postupem dle § 167 odst. 5 daňového řádu, včetně způsobu podání a důsledků vyplývajících z tohoto podání.
- (3) Ačkoliv § 167 odst. 5 daňového řádu nevylučuje použití výše uvedeného postupu i u zajišťovacího příkazu, který je vykonatelný dnem vydání nebo dnem doručení daňovému subjektu, celní úřady nebudou toto ustanovení (s ohledem na možné ohrožení úhrady daně) využívat, a aplikováno může být pouze v individuálním a odůvodnitelném případě.
- (4) Poskytnutí souhlasu s prohlášením o majetku není pro daňový subjekt povinné. Využití zajišťovacího instrumentu prohlášení o majetku správcem daně neznamená nemožnost zahájit daňovou exekuci, jejímž titulem je zajišťovací příkaz (dále jen „zajišťovací exekuce“) nebo využít jiné způsoby zajištění. Úroveň záruky (institut prohlášení o majetku) je v tomto případě z hlediska budoucí dobytnosti slabší než např. u zajištění daně zástavním právem. Obdobně jako u využití jiných forem zajištění daně, musí správce daně vždy posoudit okolnost individuálního případu. Soupis majetku může poskytnout správci daně lepší podmínky pro posouzení, zda je možné využít i jiné zajišťovací nástroje, které jsou méně invazivní než zajišťovací exekuce.

ČÁST PÁTÁ ZMĚNA VÝŠE ZAJIŠTĚNÍ, ZÁNİK, PŘEPLATKY, EXEKUCE

Čl. 12

Změna zajištěné částky a ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu před stanovením daně nebo před její splatností

- (1) Pominou-li před pravomocným stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, rozhodne správce daně bezodkladně o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. V případě, že správce daně před pravomocným stanovením daně nebo před splatností daně zjistí důvody pro snížení původní výše zajištění, vydá v souladu s ustanovením § 168 odst. 3 daňového řádu rozhodnutí o změně zajištěné částky. Tímto rozhodnutím současně ukončí v rozsahu změny účinnost původního zajišťovacího příkazu. Vznikne-li v důsledku těchto rozhodnutí vratitelný přeplatek, správce daně vrátí finanční prostředky bez žádosti do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí zajišťovacího příkazu (§ 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu), tzn., do 15 dnů ode dne vydání předmětného rozhodnutí.
- (2) Výši požadovaného zajištění uvedeného v zajišťovacím příkazu lze dodatečným rozhodnutím pouze snížit, nelze jej dodatečným rozhodnutím zvýšit. Správce daně ale může v odůvodněných případech vydat další zajišťovací příkaz na stejné období. Z odůvodnění rozhodnutí však musí být naprosto zřejmé, co je důvodem tohoto dodatečného zajištění a také, že je zajišťována jiná část daně.

Čl. 13

Zánik vykonatelnosti zajišťovacího příkazu

- (1) Vykonatelnost zajišťovacího příkazu zaniká
 - a) Úhradou jistiny (dobrovolnou i nedobrovolnou).
 - b) Rozhodnutím správce daně o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu bezodkladně poté, co pominuly důvody pro jeho vydání (§ 168 odst. 3 daňového řádu).
 - c) Zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu ex lege (samovolně) pravomocným stanovením daně (§ 168 odst. 4 daňového řádu) či ex lege uplynutím dne splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán z důvodu, že dosud neuplynul den její splatnosti (§ 168 odst. 5 daňového řádu).
 - d) Zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu, není-li vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno (§ 168 odst. 1 daňového řádu).
- (2) V případech uvedených pod odst. 1 písm. a) a c) dochází k zániku vykonatelnosti ze zákona, a proto v těchto případech není třeba vydávat žádné samostatné rozhodnutí, které by tento stav osvědčovalo. Zánik vykonatelnosti zajišťovacího příkazu je nutné bezodkladně zohlednit i v navazujících řízeních, zejména zastavením daňové exekuce, pokud probíhá. V případech, kde to zákon nařizuje, je rovněž nezbytné zajistit vrácení případného přeplatku, který vznikl v souvislosti se zánikem vykonatelnosti, resp. účinnosti zajišťovacího příkazu.

Čl. 14

Úhrada nedoplatku ze zajišťovacího příkazu a zajišťovací exekuce

- (1) Neuhradí-li daňový subjekt částku zajištění daně dobrovolně, je nutné vynutit splnění zajišťovacího příkazu některým ze způsobů daňové exekuce (§ 178 daňového řádu), neboť vykonatelný zajišťovací příkaz je exekučním titulem [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Neuhrazená částka zajištění daně je nedoplatkem ve smyslu ustanovení § 153 odst. 1 daňového řádu a z toho důvodu ji lze hradit například i z moci úřední z přeplatku evidovaném na osobním daňovém účtu daňového subjektu.
- (2) Při exekuci, jejímž exekučním titulem je zajišťovací příkaz, se hradí pouze hotové výdaje vzniklé při provádění zajišťovací exekuce (§ 182 odst. 3 daňového řádu). Exekuční náklady za nařízení daňové exekuce ani za výkon prodeje se tedy nestanovují. Výši hotových výdajů správce daně stanoví vždy samostatným rozhodnutím podle ustanovení § 182 odst. 5 daňového řádu. Proti rozhodnutí o stanovení hotových výdajů vzniklých při provádění exekuce se lze odvolat do 15 dnů ode dne doručení. Správce daně může, v souladu s ustanovením § 184 odst. 1 daňového řádu, z výtěžku zajišťovací exekuce zadržet částku v očekávané výši těchto hotových výdajů.
- (3) Pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout také o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem. Zástavní právo pak trvá, i po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně, která byla stanovena nebo která se stala splatnou. Je-li vyměřená daň vyšší, správce daně může vydat další rozhodnutí o zřízení zástavního práva na zbylou částku daňové povinnosti. Zástavní právo zřízené k zajišťovacímu příkazu se nevztahuje na příslušenství daně. Po zřízení (zajišťovacího) zástavního práva není bez dalšího vhodné a potřebné nařídit bezprostředně daňovou exekuci prodejem zastaveného majetku, tzn. že je nutné dát daňovému subjektu možnost daňový nedoplatek dobrovolně zaplatit bez nařízení daňové exekuce¹⁹.

Čl. 15

Vypořádání zajišťovacího příkazu při ukončení jeho účinnosti ve vztahu k související daňové povinnosti

- (1) Dnem, kdy dojde k pravomocnému stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena (§ 168 odst. 4 daňového řádu), nebo uplynul-li den splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán z důvodu, že dosud neuplynul den její splatnosti (§ 168 odst. 5 daňového řádu), zaniká účinnost zajišťovacího příkazu. Zajištěná částka se z depozitního účtu zajištění daně převede na úhradu zajišťované daně, a to ke dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu (viz čl. 7 a čl. 8). Pokud jsou na osobním daňovém účtu evidovány dosud neuhrazené a splatné hotové výdaje zajišťovací exekuce (§ 184 odst. 3 daňového řádu), jsou ze zajištěné částky nejprve uhrazeny tyto hotové výdaje).
- (2) Při vypořádání zajišťovacího příkazu může principiálně dojít ke třem situacím
 - a) Ideální je situace, kdy je výše uhrazené jistoty shodná s výší splatné nebo stanovené zajišťované daně. V takovém případě se jistota převede na úhradu této daně a není třeba činit žádné další úkony.

¹⁹Např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 392/2017-48 ze dne 28. 3. 2019 (právní věta)

- b) Jestliže je výše uhrazené jistoty vyšší, než výše splatné nebo stanovené zajišťované daně (resp. vykázaného nedoplatku vzniklého v souvislosti se splatností zajišťované daně), uhradí se z jistoty tento nedoplatek a zbylá část se stává přeplatkem. Tento přeplatek se po testu vratitelnosti bez žádosti vrátí daňovému subjektu, a to do 15 dnů ode dne zániku účinnosti zajišťovacího příkazu (§ 155b odst. 4 písm. b) daňového řádu).
- c) Poslední situace, která může nastat je, že uhrazená jistota je nižší, než výše splatné nebo stanovené zajišťované daně, a to buď z důvodu, že byla daň stanovena vyšší než v původně předpokládané výši, nebo z důvodu, že nebyla uhrazena celá výše jistoty. V tomto případě se uhrazená jistota převede na úhradu hotových výdajů a splatné nebo stanovené zajišťované daně a neuhrazená část této daně se stává nedoplatkem, pro který je možné nařídit běžnou uhrazovací exekuci, kdy exekucním titulem už bude vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně.

Čl. 16

Přechod zajišťovací exekuce do exekuce uhrazovací

- (1) Zahájil-li správce daně exekuci pro vymození částky stanovené zajišťovacím příkazem (zajišťovací exekuce), a v době, kdy dojde k zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, ještě není zajištěná daň zcela nebo vůbec vymožena, přejde tato exekuce do exekuce uhrazovací. Kontinuitu mezi exekucí vedenou k vymození částky stanovené zajišťovacím příkazem a exekucí vedenou k vymození nedoplatku u související následně stanovené a splatné zajištěné daně (tzn., nedoplatku, zbývajících k vymození na základě vydaného zajišťovacího příkazu), zakládá ustanovení § 169 daňového řádu, jehož smyslem je, aby správce daně při zániku účinnosti zajišťovacího příkazu nemusel znovu nařizovat uhrazovací exekuci a činit tak znovu všechny již jednou učiněné úkony v rámci této exekuce.
- (2) Pro přechod ze zajišťovací exekuce na exekuci uhrazovací vydá správce daně ke každému exekucnímu příkazu rozhodnutí o změně exekucního titulu. V tomto rozhodnutí správce daně rozhodne, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekucním titulem namísto zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno.
- (3) O změně exekucního titulu se rozhoduje se zpětnou účinností ke dni následujícímu po dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu (viz čl. 7 a čl. 8), kdy nastává vykonatelnost nového exekucního titulu. Účinky exekucních úkonů provedených v rámci zajišťovací exekuce zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekucním titulem. Toto rozhodnutí se doručuje všem příjemcům, kterým se doručuje exekucní příkaz.
- (4) Právní mocí rozhodnutí o změně exekucního titulu podle ustanovení § 169 daňového řádu vzniká současně s přechodem z exekuce zajišťovací na exekuci uhrazovací povinnost k úhradě exekucních nákladů za nařízení exekuce pro nedoplatek na zajištěné daně ve výši nedoplatku na zajišťovacím příkazu ke dni účinnosti změny exekucního titulu uvedenému v rozhodnutí o změně exekucního titulu, tj. ke dni vykonatelnosti rozhodnutí o stanovení daně (§ 182 odst. 1 až 3 a § 183 odst. 1 daňového řádu). Tyto exekucní náklady za nařízení daňové exekuce pro nedoplatek na zajišťovacím příkazu správce daně, po nabytí právní moci rozhodnutí o změně exekucního titulu, stanoví samostatným rozhodnutím. Proti rozhodnutí o stanovení exekucních nákladů za nařízení daňové exekuce se lze odvolat do 15 dnů ode dne doručení.

- (5) Při přechodu ze zajišťovací do uhrazovací exekuce ve smyslu ustanovení § 169 daňového řádu platí princip, že po přechodu do uhrazovací exekuce nelze vymáhat vyšší částku, než byla vymáhána v exekuci zajišťovací. Nemůže být tedy v této exekuci zohledněno
- a) Že byla daň stanovena ve vyšší výši, než byla výše zajištění v zajišťovacím příkazu.
 - b) Úroky z prodlení úhrady splatné nebo stanovené daně.
 - c) Neuhrazené exekuční náklady za nařízení exekuce nebo hotové výdaje.
 - d) Ani případné jiné nedoplatky daňového subjektu.

Pro tyto nedoplatky je třeba nařídit uhrazovací daňovou exekuci samostatným exekučním příkazem.

Čl. 17

Součinnost mezi útvary celního úřadu

- (1) Vzájemná součinnost útvarů celního úřadu je pro zdárný průběh řízení ve věci vydání a úhrady zajišťovacího příkazu nezbytná. Jedná se o specifické řízení, kdy je kladen velký důraz na vlastní aktivitu správce daně, a kdy lze předpokládat, že ve většině případů daňový subjekt nebude spolupracovat a může činit kroky, aby cíl zajišťovacího řízení zmařil. Zároveň se jedná o řízení, které klade vysoké nároky na kvalitu a rychlost vedení tohoto řízení.
- (2) Podnět k vydání zajišťovacího příkazu může iniciovat jakýkoliv útvar celního úřadu, který k tomu shledá oprávněné důvody. Z povahy věci je tedy zřejmé, že nejčastěji takové skutečnosti zjistí daňové nebo kontrolní útvary, ale stejně tak mohou indikovat riziko i útvary dohledu, analýzy a informační podpory, pátrání nebo správy příjmů a vymáhání. Je proto zodpovědností těchto útvarů, když v rámci své činnosti takové skutečnosti zjistí, předat tento podnět útvaru celní správy, který bude vydávat zajišťovací příkaz. Předkládaný podnět by měl obsahovat zdůvodnění požadavku.
- (3) Útvar celní správy, který bude vydávat zajišťovací příkaz vyhodnotí podnět a případně si vyžádá další potřebné informace od příslušných útvarů, aby mohl řádně zdůvodnit potřebu vydání zajišťovacího příkazu. O potenciálním záměru vydat zajišťovací příkaz k zajištění daně konkrétního daňového subjektu neprodleně informuje Odbor správy příjmů a vymáhání, který začne prověřovat majetkovou situaci daňového subjektu, aby získal dostatečné podklady pro nařízení případné zajišťovací exekuce, pokud nebude zajišťovací příkaz uhrazen dobrovolně.
- (4) Před vydáním zajišťovacího příkazu je nezbytné zkoordinovat jeho vydání s dalšími úkony, zejména s Oddělením vymáhání, aby nebyl zmařen účel zajištění. V případě, že hrozí nebezpečí z prodlení, je nutné zajistit, aby se toto riziko nenaplnilo. V této fázi je třeba, v souladu s příslušnými vnitřními předpisy, zkoordinovat i případnou spolupráci s FAÚ.
- (5) Vydání, změna nebo zrušení zajišťovacího příkazu bude bezodkladně zapsáno do příslušné softwarové aplikace.
- (6) Realizace výkonu rozhodnutí je již zcela v kompetenci útvaru správy příjmů a vymáhání, který zajistí vybrání, případně vymáhání platební povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem. Útvar správy příjmů a vymáhání zajistí rovněž převedení jistoty na zajišťovanou daň po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu. V případě nestanovené daně tak učiní až na základě podnětu Oddělení daňového, které předá informaci o dni zániku zajišťovacího příkazu u stanovení daně, včetně kopie platebního výměru

s vyznačením dne nabytí právní moci a vykonatelnosti, aby bylo možné realizovat následné kroky, např. přechod ze zajišťovací exekuce do exekuce uhrazovací.

- (7) V rámci vymáhání, je nutné sledovat hlavně účel zajišťovacího příkazu, kterým není ihned získat veškerý současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí²⁰. Proto správce daně bude, je-li to možné, využívat i ve vyšší míře institutu zástavního práva.

ČÁST ŠESTÁ ZÁVĚREČNÁ a ZRUŠOVACÍ USTANOVENÍ

Čl. 18 Zrušovací ustanovení

Zrušuje se Metodická informace č. 25/2020 Zajišťovací příkazy podle ustanovení § 167 až § 169 daňového řádu.

Čl. 19 Účinnost

Tato MI nabývá účinnosti dnem 1. 7. 2025.


Odbor 21 – Právní
Sekce 2 právní a výkonu služby

²⁰Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015-66 ze dne 31. 10. 2016 (právní věta).