



NEJVYŠŠÍ  
SPRÁVNÍ SOUD



Ministerstvo financí  
České republiky

# Ručení fyzické osoby za daňový nedoplatek právnické osoby

**Tomáš Hajdušek**

Společný seminář  
Komory daňových poradců ČR,  
Nejvyššího správního soudu a  
Ministerstva financí ČR

## **Obsah:**

1. Právní úprava
2. Judikatura
3. Shrnutí
4. Otázka k diskusi

## Právní úprava

### Daňový řád

#### § 171

(1) Nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon<sup>16)</sup> povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy.

# Obchodní zákoník

## § 194

(5) Členové představenstva jsou povinni vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře a zachovávat mlčenlivost o důvěrných informacích a skutečnostech, jejichž prozrazení třetím osobám by mohlo společnosti způsobit škodu. Je-li sporné, zda člen představenstva jednal s péčí řádného hospodáře, nese důkazní břemeno o tom, že jednal s péčí řádného hospodáře, tento člen představenstva. Ti členové představenstva, kteří způsobili společnosti porušením právních povinností při výkonu působnosti představenstva škodu, odpovídají za tuto škodu společně a nerozdílně. Smlouva mezi společností a členem představenstva nebo ustanovení stanov vylučující nebo omezující odpovědnost člena představenstva za škodu jsou neplatné. Členové představenstva odpovídají za škodu, kterou způsobili společnosti plněním pokynu valné hromady, jen je-li pokyn valné hromady v rozporu s právními předpisy.

(6) Členové představenstva, kteří odpovídají společnosti za škodu, ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně, jestliže odpovědný člen představenstva škodu neuhradil a věřitelé nemohou dosáhnout uspokojení své pohledávky z majetku společnosti pro její platební neschopnost nebo z důvodu, že společnost zastavila platby. Rozsah ručení je omezen rozsahem povinnosti členů představenstva k náhradě škody. Ručení člena představenstva zaniká, jakmile způsobenou škodu uhradí.



# Občanský zákoník

## § 159

(1) Kdo přijme funkci člena voleného orgánu, zavazuje se, že ji bude vykonávat s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí. Má se za to, že jedná nedbale, kdo není této péče řádného hospodáře schopen, ač to musel zjistit při přijetí funkce nebo při jejím výkonu, a nevyvodí z toho pro sebe důsledky.

(3) Nenahradil-li člen voleného orgánu právnické osobě škodu, kterou jí způsobil porušením povinnosti při výkonu funkce, ačkoli byl povinen škodu nahradit, ručí věřiteli právnické osoby za její dluh v rozsahu, v jakém škodu nenahradil, pokud se věřitel plnění na právnické osobě nemůže domoci.

# Zákon o obchodních korporacích

## § 52

(1) Při posouzení, zda člen voleného orgánu jednal s péčí řádného hospodáře, se vždy přihlédnou k péči, kterou by v obdobné situaci vynaložila jiná rozumně pečlivá osoba, byla-li by v postavení člena obdobného orgánu obchodní korporace.

(2) Je-li v řízení před soudem posuzováno, zda člen voleného orgánu obchodní korporace jednal s péčí řádného hospodáře, nese důkazní břemeno tento člen, ledaže soud rozhodne, že to po něm nelze spravedlivě požadovat.

## § 71

(1) Každý, kdo pomocí svého vlivu v obchodní korporaci (dále jen „vlivná osoba“) rozhodujícím významným způsobem ovlivní chování obchodní korporace (dále jen „ovlivněná osoba“) k její újmě, tuto újmu nahradí, ledaže prokáže, že mohl při svém ovlivnění v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu ovlivněné osoby.

(3) Vlivná osoba ručí věřitelům ovlivněné osoby za splnění těch dluhů, které jim ovlivněná osoba nemůže v důsledku ovlivnění podle odstavce 1 zcela nebo zčásti splnit.



# Judikatura

## I.

Neunesení důkazního břemene při daňové kontrole = porušení péče řádného hospodáře

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 5. 6. 2018, čj. 52 Af 72/2017-45

Skutkové okolnosti:

*„5. (...) Během daňové kontroly správce daně zjistil, že daňový dlužník uplatnil do daňově účinných nákladů částky plynoucí z faktur vystavených za stavební práce provedené pro daňového dlužníka dvěma obchodními společnostmi (P. eu s.r.o., M. P. s.r.o.). Daňový dlužník jako plátce DPH uplatnil na základě těchto faktur (daňových dokladů) také nárok na odpočet DPH. Daňový dlužník během daňové kontroly nepředložil žádné důkazní materiály, které by svědčily tomu, že tyto obchodní společnosti provedly fakturované stavební práce.“*



## Rozhodnutí soudu:

*„7. Přezkum žalovaného rozhodnutí, jak jej napadá žalobce, lze rozdělit do dvou rovin přezkumu. První rovinou přezkumu je, zda daňové orgány nepochybily při stanovení dopočtu DPPO a DPH u žalobce. Jako druhou rovinu přezkumu stanoví soud zákonnost vzniku ručitelství u žalobce dle § 171 daňového řádu a § 194 odst. 5 a 6 ve spojení s § 135 odst. 2 obchodního zákoníku.“*



## První rovina:

*„11. Za situace, kdy má daňový ručitel výše popsaná práva, vzniká souběžně správci daně povinnost tyto práva šetřit a nakládat s nimi dle zákona. Namítá-li tedy daňový ručitel, že v daňovém řízení proti daňovému dlužníku byla dostatečně prokázána tvrzená zdanitelná plnění s odkazem na skutečnosti tvrzené ve zprávě o daňové kontrole, je správce daně (v tomto případě odvolací orgán) povinen v řízení s daňovým ručitelem řádně odůvodnit z jakých skutkových a právních závěrů vycházel ve svém zamítavém rozhodnutí. Krajský soud považuje odůvodnění odvolacího orgánu obsažené v bodě 54. dotčeného rozhodnutí za krajně nedostatečné. Odvolací orgán zde pouze odkazuje na fakt, že závěry vyšlé z daňové kontroly již byly přezkoumány odvolacím orgánem v řízení s daňovým dlužníkem a následným rozhodnutím o nepovolení obnovy. Toto jsou však jiná řízení a v případě vyměřovacího řízení s jiným subjektem (M. spol. s r.o.). Fakt, že byl žalobce jediným jednatelem daňového dlužníka, na právní situaci nic nemění.“*



„(...)

*Zmiňovaná práva ručitele tudíž vždy směřují proti pravomocnému rozhodnutí. Takové uplatňování ručitelem práva však nebude mít za následek prolomení právní moci rozhodnutí proti daňovému dlužníkovi, nýbrž bude fungovat jako procesní ochrana ručitele v řízení proti jemu samému. Argumentuje-li tedy odvolací orgán tím, že opětovně provedené důkazy, jak již byly zhodnoceny v daňovém řízení proti daňovému dlužníkovi, by nevedly k jiným závěrům, musí tato tvrzení náležitě odůvodnit a uvést, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce, a nikoliv pouze odkázat na odůvodnění jiného rozhodnutí. Vzhledem k výše zmíněnému shledává krajský soud takovéto odůvodnění za nedostatečné, což v dané věci způsobuje nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí.“*



## Druhá rovina:

*„15. Podmínky vzniku zákonného ručení jednatele společnosti s ručením omezeným za daňového dlužníka upravuje § 171 daňového řádu spolu s § 194 odst. 5 a 6 ve spojení s § 135 obchodního zákoníku. V ustanovení § 171 daňového řádu nalezneme obecné požadavky pro povolání ručitele na místo daňového dlužníka, konkrétně požadavek řádného vyzvání ručitele správcem daně, nemožnost či neúspěšné vymožení dluhu u daňového dlužníka a také existenci zákonné povinnosti takového ručitele.*

(...)

*Jako problematické však vnímá soud splnění třetí podmínky, a to vznik zákonného ručení jednatele podle obchodního zákoníku. Ručení jednatele za závazky společnosti s ručením omezeným upravuje § 135 obchodního zákoníku, který ve svém odst. 2 odkazuje na ustanovení § 196 obchodního zákoníku o představenstvu akciové společnosti. Konkrétní podmínky vzniku ručení za závazky společnosti jsou upraveny v § 196 odst. 5 a 6 ObchZ. Dle tohoto ustanovení je zapotřebí, aby jednatel způsobil společnosti škodu, nejednal při tom s péčí řádného hospodáře a zároveň byla společnost v platební neschopnosti či pozastavila platby.*

(...)

*Soud se ztotožňuje s tvrzením žalobce, že výše vyměřené daně nemůže být automaticky vždy považována za škodu, a to již s ohledem na fakt, že výše daně je stanovená zákonem a jejich placení je povinné.*



„(...)

Vznik škody způsobenou doměřením daně je nutné posuzovat dle faktického stavu v každém konkrétním případě. Je nutné posoudit, zda se jednatel společnosti dopustil určitého jednání v rozporu se zákonem či požadavkem péče řádného hospodáře, bez kterého by k doměření daně nikdy nedošlo. Počíná-li si jednatel společnosti nezodpovědně a bez péče řádného hospodáře, čímž způsobí ztrátu společnosti doměřením daně, lze tuto ztrátu považovat za škodu vzniklou společností. S tímto však přichází nutnost zkoumat, zda se jednatel opravdu dopustil porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře, jak stanovuje ObchZ. Žalobci je v žalovaném rozhodnutí především vytýkáno, že nevedl řádně povinnou evidenci, kterou je povinen vést dle § 135 odst. 1 ObchZ. Žalobci je vytýkáno, že nezajistil uchování dokladů pro následné prokazování zdanitelného plnění. Žalobce se naopak brání, že svou evidenční povinnost splnil, když stavební deník řádně vedl a později předal objednateli (který ji již nedochoval) a své vedení účetnictví smlouvou z roku 2008 pověřil společnost J. K. s.r.o. K těmto tvrzením uvádí odvolací orgán argumentaci, kterou považuje soud za nesrozumitelnou.“

(...)

Dále žalovaný uvádí, že si odvolatel měl v rámci obezřetnosti ponechat kopii stavebního deníku. Žádný zákon však tuto povinnost nestanovuje, a pokud odvolací orgán v tomto „opomenutí“ ze strany žalobce spatřuje jisté porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře, musí to s ohledem na to, že se jedná na neurčitý právní pojem, důsledně odůvodnit. Stejně tak měl učinit v případě svého tvrzení, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, když neuchoval doklady prokazující zdanitelná plnění.



## Ručení jednatele společnosti při zapojení společnosti do daňového podvodu

Krajský soud v Praze ze dne 14. 12. 2023, čj. 51 Af 7/2023-75

Skutkové okolnosti:

*„2. Dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 6. 2016 Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) společnosti DEMOSTAVBY jakožto daňovému subjektu doměřil podle pomůcek daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za leden až červenec 2014 v celkové výši 3 575 363 Kč a sdělil jí penále z takto doměřené daně. Správce daně na základě šetření Policie České republiky shledal, že společnost DEMOSTAVBY ve skutečnosti nevykonávala žádnou ekonomickou činnost a byla založena pouze za účelem vylákání nadměrných odpočtů DPH.*

*5. Rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 9. 2021, sp. zn. 3 To 10/2021 (dále jen „odvolací trestní rozsudek“), ve spojení s rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 6. 2. 2020, č. j. 2 T 64/2017-19195 (dále jen „prvostupňový trestní rozsudek“; rozsudky obou stupňů dále též jen „trestní rozsudky“), byl žalobce spolu s dalšími osobami uznán vinným zvláště závažným zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v rozhodném znění (dále jen „trestní zákoník“), ve formě pomoci podle § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku, a to dílem dokonaným, dílem ve stadiu pokusu podle § 21 odst. 1 trestního zákoníku. Žalobce se na trestné činnosti organizované skupiny osob založené za účelem soustavného získávání prospěchu vylákáváním neoprávněných odpočtů DPH vědomě podílel.*

6. Správce daně následně rozhodnutím ze dne 31. 5. 2022, č. j. 3210513/22/2110-00540-209704 (dále jen „ručitelská výzva“), podle § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.3 51 Af 7/2023 znění (dále jen „daňový řád“) vyzval žalobce jakožto ručitele za společnost DEMOSTAVBY k uhrazení daňového nedoplatku ve výši 6 143 066 Kč. Tato částka odpovídá výši doměřené DPH za leden až červenec 2014 včetně úroku z prodlení. Správce daně na základě trestních rozsudků shledal, že žalobce nevykonával funkci jednatele společnosti DEMOSTAVBY s péčí řádného hospodáře, čímž způsobil dané společnosti škodu v podobě daňových nedoplatků. Vzhledem k tomu žalobci vznikla ručební povinnost podle § 159 odst. 1 a 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v rozhodném znění (dále jen „občanský zákoník“) ve spojení s § 52 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v rozhodném znění (dále jen „z. o. k.“).

11. (...) V této souvislosti žalobce upozorňuje, že podle trestních rozsudků neměl z trestné činnosti majetkový prospěch. Byl pouze „bílým koněm“ a nevěděl, co se fakticky děje. Zejména nebylo v trestních rozsudcích konstatováno, že by z účtu vybíral peněžní prostředky, ani že by právě on podával daňová přiznání. Z provedeného dokazování vyplynulo, že tyto činnosti dělala jiná osoba. Žalobce se živí jako pokrývač a jako řemeslník funguje přes jednočlenné s. r. o., čímž se snaží krýt před riziky spočívajícími v ručení OSVČ celým svým majetkem.

## Rozhodnutí soudu:

*„30. To ve vztahu k nyní posuzované věci znamená, že žalovaný ani správce daně nebyli povinni iniciovat zahájení samostatného řízení k tomu, aby mohli dovést odpovědnost žalobce coby člena voleného orgánu společnosti DEMOSTAVBY za škodu způsobenou této společností, ale naopak byli oprávněni si o této otázce sami učinit úsudek a v závislosti na tomto posouzení přistoupit k uplatnění nároku vůči ručiteli této společnosti. Žalobce se proto mýlí, domnívá-li se, že o jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY by muselo být samostatně rozhodnuto v trestních rozsudcích. Daňové orgány naopak nijak nepochybily, pokud si o této otázce samy učinily úsudek na základě poznatků zjištěných z obsahu trestních rozsudků. Nebylo přitom nezbytné, aby nárok na náhradu škody – tj. nedobytných daňových nedoplatků společnosti DEMOSTAVBY – uplatňovaly v rámci adhezního řízení.“*

„31. Úsudek, který si daňové orgány z trestních rozsudků učinily ve vztahu k odpovědnosti žalobce za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY porušením právních povinností při výkonu funkce jednatele, je navíc i správný. Jak vyplývá z obsahu trestních rozsudků, žalobce (mj.) v rozhodných zdaňovacích obdobích, za která byla společnosti DEMOSTAVBY doměřena DPH, vykonával funkci jednatele čistě formálně, neboť nevedl žádné účetnictví, umožnil disponovat s bankovním účtem společnosti třetím osobám, podepisoval fiktivní daňová přiznání či umožnil jejich podpis třetím osobám, a od doby, kdy bylo možné podávat daňová přiznání elektronicky, předal všechny podklady k ovládní datových schránek. Za své formální působení ve funkci jednatele obdržel žalobce různé platby, které nebyly nijak evidovány v účetnictví společnosti. To vše činil s vědomím a srozuměním, že společnost ve skutečnosti nerealizovala žádnou obvyklou hospodářskou činnost a mohla být využívána k podávání zcela smyšlených daňových přiznání, s cílem neoprávněně získávat majetkový prospěch na úkor České republiky formou vylákání nadměrných odpočtů DPH.“



„32. Soud dává daňovým orgánům za pravdu, že uvedená zjištění plynoucí z trestních rozsudků svědčí bez jakékoliv pochybnosti o tom, že žalobce porušil svou povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, čímž způsobil společnosti DEMOSTAVBY škodu, kterou jí byl povinen nahradit. Škodu v daném případě pro společnost představovalo doměření DPH, které odpovídalo výši neoprávněně vylákaných nadměrných odpočtů. Protiprávnost žalobcova jednání spočívá právě ve zcela formálním způsobu výkonu funkce jednatele a porušení povinnosti při výkonu funkce postupovat s péčí řádného hospodáře, tedy s nezbytnou loajalitou, znalostmi a pečlivostí (srov. § 159 odst. 1 občanského zákoníku), které umožnilo vylákání nadměrných odpočtů DPH prostřednictvím společnosti DEMOSTAVBY. Mezi vznikem škody a porušením povinnosti péče řádného hospodáře je přitom dána příčinná souvislost, neboť nebýt žalobcova protiprávního jednání, k doměření daně (z pohledu společnosti DEMOSTAVBY ke škodě) by nedošlo. Takto vzniklou škodu byl tedy žalobce povinen společnosti DEMOSTAVBY nahradit, což však neučinil.“

“



## Kasační stížnost – NSS ze dne 18. 6. 2024, čj. 10 Afs 4/2024-38

*„[1] V této věci se NSS zabývá daňovým ručením podle § 171 daňového řádu. Rozsudek přináší odpovědi na dvě doposud neřešené právní otázky:*

- Lze aktivovat daňové ručení (tedy stanovit daňovému ručiteli daň, kterou má uhradit) podle speciální prekluzivní lhůty upravené v § 148 odst. 6 daňového řádu?*
- Zanikne daňové ručení člena voleného orgánu právnické osoby za daňové nedoplatky právnické osoby v případě, že se promlčí povinnost člena voleného orgánu nahradit právnické osobě škodu?“*

„[35] Považuje-li se ručitelská výzva za rozhodnutí o stanovení daně, které musí být vydáno v prekluzivních lhůtách týkajících se stanovení daně, nevidí NSS žádný rozumný důvod, proč by se na stanovení daně ručiteli prostřednictvím ručitelské výzvy nepoužil i § 148 odst. 6 daňového řádu.

[47] V případě ručitelského závazku založeného § 159 odst. 3 občanského zákoníku se tedy nejedná o standardní (smluvní) ručení podle § 2018 a násl. občanského zákoníku, ale jedná se o zvláštní případ ručení založeného zákonem při splnění zákonem stanovených podmínek. Z § 159 odst. 3 občanského zákoníku je zřejmé, že základní podmínka, která aktivuje zákonnou povinnost ručení člena voleného orgánu právnické osoby, je, že tento člen je (stále) odpovědný za škodu, kterou právnické osobě způsobil. Zanikla-li tedy v důsledku promlčení povinnost člena voleného orgánu (kterým je v nynější věci stěžovatel jako bývalý jednatel společnosti DEMOSTAVBY) nahradit právnické osobě způsobenou škodu, zanikl tím jeden z předpokladů existence zákonného ručení podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku.

[51] Závěr přijatý NSS však neznamená, že se nynější stěžovatel skutečně (nutně) zproští své povinnosti k daňovému ručení. K tomu NSS podotýká, že dnes již letitá a ustálená judikatura Ústavního i Nejvyššího soudu totiž připouští prolomení námítky promlčení v případě, kdy je tato námitka v rozporu s dobrými mravy nebo kdy představuje zneužití práva.“



*„[58] NSS souhlasí, že uvedená zjištění plynoucí z trestních rozsudků svědčí bez jakékoliv pochybnosti o tom, že stěžovatel porušil svou povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, čímž způsobil společnosti DEMOSTAVBY škodu, kterou jí byl povinen nahradit [NSS zde ovšem připomíná, že škodou zde bylo vyvedení prostředků ze společnosti, resp. umožnění tohoto vyvedení jiným osobám, které se až posléze – „sekundárně“ – projevilo v tom, že společnost nebyla s to uhradit daň, či zjednodušeně řečeno, vrátit neoprávněné odpočty DPH. Tento daňový závazek sám o sobě škodou nebyl a nemohl být, neboť stěžovatel svým protiprávním jednáním nejdříve společnost DEMOSTAVBY fakticky „obohatil“ tím, že získala odpočet DPH, na který neměla nárok – následně však, jak již bylo naznačeno, v důsledku vyvedení prostředků nemohla svůj daňový závazek uhradit. Pokud by stěžovatel dané neoprávněně získané prostředky ponechal v dispozici společnosti DEMOSTAVBY, ta by v zásadě mohla svůj daňový závazek (nedoplatek, jak o něm hovoří § 171 daňového řádu) uhradit.]. Krajský soud navíc správně připomněl, že za daných okolností povinnost prokázat, že při výkonu funkce jednatele postupoval stěžovatel s péčí řádného hospodáře, tížila právě stěžovatele, který v tomto směru však žádnou argumentaci nepřednesl (což ovšem obecně nezbavuje daňové orgány – v souladu s principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení – prokazovat výši, popř. důvody, způsobené škody).“*

### III.

## Ručení organizátora daňového podvodu

Krajský soud v Praze ze dne 30. 4. 2024, čj. 51 Af 6/2023

(9 Afs 139/2024)

#### Skutkové okolnosti:

*„4. Postavení žalobce jako ručitele daňového subjektu orgány finanční správy dovodily na základě § 71 odst. 3 z. o. k. Z trestních rozsudků ve věci žalobce totiž plyne, že ačkoli nebyl statutárním orgánem daňového subjektu, fakticky řídil jeho činnost směřující k neoprávněnému vylákání nadměrných odpočtů DPH. Právě související nároky byly důvodem pro stanovení daně dodatečnými platebními výměry, k jejíž úhradě byl žalobce jako ručitel vyzván. Peněžní prostředky byly z účtu daňového subjektu vybírány v hotovosti na pokyn žalobce a dalších osob, přičemž daňový subjekt v rozhodném období již neměl žádný postižitelný majetek. Orgány finanční správy proto považovaly žalobce za vlivnou osobu ve smyslu § 71 odst. 1 z. o. k.“*



## Rozhodnutí soudu:

*„19. Soud úvodem předesílá, že se v rozsudku ze dne 14. 12. 2023, č. j. 51 Af 7/2023-75 (veřejně dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), zabýval rovněž vznikem povinnosti ručení za daňové nedoplatky daňového subjektu. V tam projednávané věci však soud posuzoval, zdali vznikl ručitelský závazek jednatele daňového subjektu jako člena voleného orgánu právnické osoby dle § 159 odst. 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). V případě žalobce oproti tomu orgány finanční správy dovodily vznik ručební povinnosti na základě § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. Nicméně obecná východiska plynoucí z právní úpravy v daňovém řádu jsou shodná, pročez z nich soud vychází i v tomto rozsudku.“*



„69. Předně z výroku o vině žalobce z trestních rozsudků plyne, že žalobce společně s dalším obžalovaným D. M. založili, organizovali a řídili skupinu osob, jejímž cílem bylo neoprávněně vylákat nadměrné odpočty DPH od finanční správy. Za tím účelem nechali založit mj. právě i daňový subjekt – společnost DEMOSTAVBY s.r.o., a to s vědomím toho, že nebude vykonávat žádnou hospodářskou činnost, případně ji bude jen předstírat, protože jediným smyslem jeho existence bylo získání nadměrných odpočtů na dani. Již tento fakt svědčí o tom, že od samého počátku byl žalobce osobou, která stála za vznikem, resp. působením daňového subjektu se zřetelným úmyslem jej využívat k protiprávnímu jednání, přestože žalobce sám nebyl členem žádného z volených orgánů společnosti ani jejím společníkem. Je přitom nerozhodné, že žalobce svůj vliv na chování daňového subjektu vykonával i prostřednictvím dalších osob (např. jeho jednatele či osob podávajících nepravdivá daňová přiznání; viz § 71 odst. 4 z. o. k.), případně společně s dalším obžalovaným D. M. Žalobce byl shledán jedním z organizátorů trestného činu a je nepochybné, že měl vedoucí roli. Případné posouzení D. M. jako další vlivné osoby vedle žalobce není předmětem tohoto řízení.“



„70. Žalobce svůj vliv na daňový subjekt vykonával prostřednictvím příkazů, na základě kterých byla smyšlená daňová přiznání k dani z přidané hodnoty vyhotovována a podávána. Nadměrné odpočty byly následně vypláceny na bankovní účty společností, které ale byly fakticky ovládány právě i žalobcem, případně na jeho pokyn dalšími osobami. Získané finanční prostředky byly poté vybírány v hotovosti či převáděny na další bankovní účty užívané k protiprávnímu jednání. To vše opět na základě pokynů žalobce. Konstatované tak dle soudu neumožňuje učinit jiný závěr, než že žalobce vykonával vliv na jednání daňového subjektu, který byl zároveň i rozhodujícím a významným, neboť žalobcem uplatňovaný vliv měl stěžejní význam na chování daňového subjektu (podávání daňových přiznání), které vedlo ke vzniku újmy. O významnosti žalobcova vlivu si lze učinit úsudek i na základě skutečnosti, že právě vylákávání nadměrných odpočtů bylo jediným smyslem existence daňového subjektu.“



„74. Žalobce namítá, že podle judikatury nemůže újmu představovat stanovená daňová povinnost, jelikož jí nedochází ke snížení majetku. Má se jednat o povinnou a zákonem předvídanou povinnost daňového subjektu.

77. Ve věci žalobce je rozhodující, že daňový subjekt žádnou ekonomickou činnost nevykonával, tedy žádná zdanitelná plnění neuskutečnil ani nepřijal, jak plyne z odůvodnění jednotlivých dodatečných platebních výměrů a ostatně i z trestních rozsudků. Na základě pokynů žalobce byla přesto podávána daňová přiznání k DPH s údaji neodpovídajícími skutečnosti, na základě kterých byly nadměrné odpočty daňovému subjektu vypláceny. Nebýt jednání žalobce jako jednoho z organizátorů trestné činnosti, k doměření daně by ani nedošlo. Tím ale byla v důsledku žalobcova protiprávního jednání způsobena újma daňovému subjektu spočívající právě v doměření daně a vzniku povinnosti uhradit penále z částky doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu a dále i úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu.

“



## IV.

### Ručení jednatele společnosti - předražená reklama

Krajský soud v Brně ze dne 26. 6. 2024, čj. 31 Af 28/2022-58

(8 Afs 185/2024)

#### Skutkové okolnosti:

*„11. V tom se soud se žalobcem neshoduje. Z trestních rozsudků jasně vyplývá, že žalobce porušil svoji povinnost jednat s péčí řádného hospodáře. Dle rozsudků trestních soudů žalobce jako jednatel společnosti LEDOPA GROUP s.r.o. zahrnoval v rozporu s § 23 až § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, a v rozporu s § 72 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, do účetnictví této společnosti faktury za poskytnuté reklamní služby, jejichž cena však byla extrémně navýšena, čímž v případě uvedené společnosti došlo ke zkrácení daně z příjmů právnických osob a DPH.“*



„13. Z trestního rozsudku krajského soudu vyplývá, že se žalobce „nestal ve své údajné naivitě obětí ostřílených obchodníků v oboru, jenž nepovažoval za sobě vlastní, nýbrž že se jednalo o reklamní služby, jejichž cena byla extrémně navýšena s jeho vědomím a ve spolupráci s druhými, když motivem jeho jednání a konečným cílem nebyl výhradně zisk větší publicity pro společnosti jím ovládané, nýbrž zejména umělé navýšení výdajů, k nimž by za jiných okolností nikdy nepřistoupil a tím tedy snížení daňového základu.“  
Podle krajského soudu jednalo se o úmyslné dlouhodobé konání, v němž žalobce pokračoval po dobu téměř dvou let, aniž by po takto dlouhé období zaujal jakoukoli reflexi k popsanému počínání a pokusil se kvalifikovaně vyhodnotit přínos obrovské sumy prostředků, které do reklamy investoval.“



## Rozhodnutí soudu:

*„17. S uvedeným souvisí námitka uplatněná žalobcem v rámci žalobního bodu č. VII, dle kterého neměly správní orgány pravomoc posoudit existenci a obsah soukromoprávních vztahů mezi žalobcem a společnostmi, ve kterých vykonával funkci jednatele. Ani tento bod není důvodný. Obdobnou otázkou, byť v intencích občanského zákoníku, se zabýval Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 14. 12. 2023, č. j. 51 Af 7/2023–75, a zdejší soud má za to, že obecné závěry vyslovené k § 159 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, jsou aplikovatelné i v nyní projednávané věci. Neexistenci škody nelze dovozovat z toho, že právnické osoby vůči žalobci škodu neuplatnily. Správní orgány ani nepřekročily svoji pravomoc, pokud si otázku existence škody posoudily jako předběžnou otázku. K právní úpravě ObchZ dovedil Nejvyšší soud, že otázku zákonného ručení dle § 194 odst. 5 a 6 ObchZ je povinen si soud vyhodnotit jako předběžnou otázku. Ve shodě s Krajským soudem v Praze i zdejší soud konstatuje, že v případě, pokud by vyčíslení škody ze strany právnických osob vůči svým jednatelům bylo předpokladem škody, resp. pokud by pro možnost uplatnění ručení bylo předpokladem rozhodnutí v soukromoprávním sporu mezi žalobcem a společnostmi, ve kterých vykonával funkci jednatele, byla by ochrana věřitelů prostřednictvím ručení jednatelů iluzorní, neboť právnické osoby nemusí být schopné nebo ochotné proti svým jednatelům aktivně jednat. Tím pádem ani v řízeních podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, kdy na straně daňového subjektu je právnická osoba, nelze trvat na tom, aby odpovědnost člena voleného orgánu tohoto daňového subjektu za škodu byla prokazována v samostatném řízení, nýbrž je možné tuto otázku vyřešit jako předběžnou (srov. § 99 daňového řádu) až v rámci uplatnění ručitelenské povinnosti.“*



*„25. Lze proto shrnout, že škodu v daném případě pro společnost představovalo doměření DPPPO v důsledku neoprávněně vykázaných výdajů a DPH, které odpovídalo výši neoprávněně vylákaných nadměrných odpočtů. Protiprávnost žalobcova jednání spočívá právě v porušení povinnosti postupovat při výkonu funkce jednatele s péčí řádného hospodáře, které umožnilo navýšení DPPPO a vylákání nadměrných odpočtů DPH prostřednictvím společností LEDOPA GROUP s.r.o. a LEDOPA OIL s.r.o. Mezi vznikem škody a porušením povinnosti péče řádného hospodáře je přitom dána příčinná souvislost, neboť nebýt žalobcova protiprávního jednání, k doměření daně (z pohledu obou společností ke škodě) by nedošlo. Takto vzniklou škodu byl žalobce povinen oběma společnostem nahradit, což však neučinil, resp. neprokázal, že by tak učinil.*

*26. Námitky uvedené pod žalobním bodem VIII. nejsou taktéž důvodné a vychází z chybného názoru žalobce, že v případě ručitelské výzvy u ručení, které vyplývá z předpisů soukromého práva, musí proběhnout plnohodnotné daňové řízení, v jehož rámci budou podrobně prokazovány jak skutečnosti vážící se ke vzniku ručení, tak skutečnosti vážící se k existenci daně, za kterou má ručitel ručit. Tento názor žalobce ale nemá oporu v právní úpravě.“*



*„34. Ručiteli je umožněno v odvolacím řízení proti ručitelské výzvě uplatnit veškeré námitky, které by jinak proti rozhodnutí o stanovení daně mohl uplatnit daňový subjekt (resp. původní dlužník), ale ty, jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření, musí směřovat proti zákonnosti již pravomocně stanovené daně. Ustanovení § 171 odst. 5 daňového řádu umožňuje na základě ručitelem uplatněných námitek změnu rozhodnutí o stanovení daně a ručiteli je tedy dán prostor a dostatek prostředků k ochraně jeho práv prostřednictvím skutkových i právních námitek a není nutné a ani možné, aby ve vztahu k ručiteli proběhlo celé řízení o stanovení daně znova.“*

*„44. Žalobce namítá, že žalobou napadené rozhodnutí konstruuje odpovědnost ručitele nad rámec, který umožňuje právo Evropské unie. Daň z přidané hodnoty je harmonizovanou daní, která podléhá režimu Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Ta obsahuje ucelenou úpravu zohledňující mimo jiné ručení za daň. Tuto úpravu není možné vnitrostátním právem libovolně rozšiřovat, a to dokonce tak, že jím bude založeno ručení osobou, která vůbec není plátcem daně. Není tedy správný právní názor žalovaného, že jde o záležitost ryze vnitrostátní.*

*46. Žalovaný v této souvislosti případně odkázal na čl. 205 směrnice o dani z přidané hodnoty (V situacích uvedených v člancích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.) a na rozsudek Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) ze dne 13. 10. 2022 ve věci C-1/21 (MC proti Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.11 31 Af 28/2022 Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakatika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite).“*



*„48. Uvedené žalobce zpochybňoval v podané replice pouze s tím, že nebyly splněny podmínky pro možnost využít čl. 205 směrnice o dani z přidané hodnoty, a to že úprava zakládající ručení jednotlivce za daňové povinnosti jiné osoby musí být jednoznačná, určitá, předvídatelná a musí ručiteli poskytovat dostatečný procesní prostor k tomu, aby se ručení zprostil, a to z důvodu, že správce daně založil svůj nárok na uplatnění obecného soukromoprávního ručení, o kterém však autoritativně a mimo kontradiktorní řízení sám rozhodl, čímž ovšem zcela popřel jeho soukromoprávní povahu.*

*49. Jedná se o argumentaci, kterou však zdejší soud neshledal důvodnou. Jak je uvedeno výše, správní orgány mohly otázku ručení posoudit jako předběžnou. Právní úprava ručení dle daňového řádu i ObchZ je, resp. byla jednoznačná, určitá i předvídatelná, a daňový řád prostřednictvím odvolání poskytuje ručiteli dostatečný procesní prostor k tomu, aby se ručení zprostil.*“



## Shrnutí

1. Povinnost ručení za daňové nedoplatky může založit i právní předpis soukromoprávního charakteru. Týká se to i vztahu § 171 odst. 1 daňového řádu a § 159 odst. 3 nebo § 71 odst. 1 občanského zákoníku.
2. Za daňový nedoplatek právnické osoby může v závislosti na konkrétních skutkových okolnostech ručit i fyzická osoba, stojící zcela mimo formální struktury právnické osoby.
3. Stanovenou daň lze v závislosti na konkrétních skutkových okolnostech považovat za škodu.

**nebo (?)**

Za škodu, kterou je člen voleného orgánu povinen právnické osobě nahradit, nelze považovat sám daňový nedoplatek, nýbrž typově například nezákonné vyvedení prostředků ze společnosti, které se až „sekundárně“ projeví v tom, že právnická osoba nebyla s to daň uhradit.

4. Správce daně může otázku ručení posoudit jako předběžnou.
5. Ručitel může namítat zákonnost pravomocně stanovené daně, nelze ale požadovat nové provedení daňového řízení (např. dokazování).
6. Ručitelská výzva se považuje za rozhodnutí o stanovení daně a ručitelská výzva může být vydána ve lhůtě podle § 148 odst. 6 d.ř.
7. Ručitel může vůči správci daně uplatnit i námitku promlčení povinnosti k náhradě škody. Tím ale není dotčena možnost, že je taková námitka v rozporu s dobrými mravy, přičemž k posouzení této otázky je v řízení příslušný správce daně.

## Otázka k diskusi

Co vše lze v případě stanovení daně považovat za:

- porušení péče řádného hospodáře (neunesení důkazního břemene, pomůcky, nesoučinnost při daňové kontrole...),
- ovlivnění chování obchodní korporace rozhodujícím významným způsobem?

**Děkuji vám za pozornost.**

**Tomáš Hajdušek**

tomas@hajdusek.cz

+420 602 427 342