



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci

žalobce: **P. P.**
zastoupený advokátem JUDr. Františkem Divíškem
sídlem Velké náměstí 135/19, 500 03 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2017, č. j. 44239/17/5100-41453-7120099,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného** ze dne 18. 10. 2017, č. j. 44239/17/5100-41453-712099 **se ruší** pro vady řízení a **věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 11 228 Kč, a to ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobců JUDr. Pavla Pazourka, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu ve výroku tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti Výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem vydané Finančním úřadem pro Pardubický kraj, č. j. 422749/17/2809-00540-604504 ze dne 16. 3. 2017, kterým byla žalobci jako ručiteli uložena povinnost uhradit do výše ručení daňový nedoplatek daňového dlužníka, společnosti M. spol. s r. o., v likvidaci, ve výši 1 583 701,05 Kč.
2. Žalobce žalované rozhodnutí napadl v několika žalobních bodech. Žalovanému předně vytýká, že porušil procesní práva věřitele, když neprovedl žalobcem navržené důkazy, zejména pak nevyslechl F. D., A. S., M. K., ignoroval nově uváděné argumenty a nezabýval se počtem a rozsahem ostatních šetření prováděných u daňového dlužníka správcem daně, jak navrhoval žalobce. Žalovaný špatně přenesl důkazní břemeno na daňového dlužníka, přičemž poukazuje na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017 č. j. 4 Afs 58/2017-78, který dle žalobce je na projednáváný případ přílehlavý. Žalovaný dále nedokonale právně zhodnotil povinnost věřitele vést povinné evidence a počínat si s péčí řádného hospodáře, což s odkazem na právní úpravu dokládá žalobce také seznamem dalších subdodavatelů, u jejichž dodávek správce daně neshledal žádné pochybení, a smlouvou se společností J. K. s.r.o., která měla pro žalobce vést úplnou a přesnou evidenci dodávek a dohlížet na správnost faktur dodavatele. Žalovanému je též vytýkáno, že nesprávně posoudil podmínky pro vznik zákonného ručení jednatele s.r.o., když nesprávně posoudil podmínky § 194 odst. 5 a 6 obchodního zákoníku, především podmínku vzniku škody a platební neschopnosti nebo pozastavení plateb ze strany společnosti. Dále nezjistil skutkový stav tak, jak odpovídá skutečnosti, jelikož dle žalobce v průběhu daňové kontroly byly předloženy dostatečné důkazy dokazující, že dotčené firmy prováděly pro M. spol. s r. o. deklarované práce. V tomto smyslu poukázal žalobce především na výsledky A. S. a čestná prohlášení F. D. a P. H. Svou argumentaci žalobce opírá o četnou judikaturu obsaženou v žalobě. Žalobce navrhl, aby zdejší soud dotčené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl argumentaci z žalovaného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
5. Ze správního spisu vyplývá a mezi účastníky je nesporné, že u daňového subjektu M. spol. s r.o., v likvidaci (dále také „daňový dlužník“), zahájil Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) dne 21. 11. 2013 protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 1408761/13/2810-05400-604548 daňovou kontrolu za zdaňovací období kalendářního roku 2010 na dani z příjmu právnických osob (dále také „DPPO“) a za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 na dani z přidané hodnoty (dále také „DPH“). Dne 12. 6. 2014 správce daně zahájil u daňového dlužníka protokolem o zahájení daňové kontroly č.j. 1058995/14/2810-05400-606559 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2011. Dne 9. 7. 2014 pak správce daně zahájil u daňového dlužníka protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 1146110/14/2810-05400-606559 daňovou

kontrolu na DPPO za zdaňovací období kalendářního roku 2011. Dne 6. 11. 2015 byly daňové kontroly u daňového dlužníka ukončeny při ústním jednání zaznamenaném do protokolu č. j. 1445872/15/2809-60562-604548. Téhož dne byla projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole č. j. 1424376/15/2809-60562-604548. 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. Na základě kontrolního zjištění vydal správce daně dodatečné platební výměry č. j. 1476932/15/2810-50524-604373, č. j. 1476964/15/2810-50524-604373, č. j. 1476985/15/2810-50524-604373, č. j. 1477006/15/2810-50524-604373, č. j. 1477139/15/2810-50524-604373 a č. j. 1477200/15/2810-50524-604373, všechny ze dne 13. 11. 2015, kterými byla daňovému dlužníkovi doměřena DPH a DPPO v celkové výši 1 039 905 Kč. Daňovému dlužníkovi rovněž vznikla povinnost uhradit úrok z prodlení. Proti těmto dodatečným platebním výměrům byla dne 14. 12. 2015 podána odvolání. Rozhodnutím o odvolání č. j. 36466/16/5200-11435-712083 ze dne 8. 9. 2016 byla Odvolacím finančním ředitelstvím (dále také „odvolací orgán“) zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPPO. Tyto dodatečné platební výměry se staly splatnými dne 27. 9. 2016. Rozhodnutím o odvolání č. j. 41273/16/5300-22441-712084 ze dne 22. 9. 2016 byla Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH. Tyto dodatečné platební výměry se staly splatnými dne 7. 10. 2016. Dne 29. 9. 2016 byl k vymáhání předán nedoplatek na dani z příjmu právnických osob a dne 12. 10. 2016 nedoplatek na dani z přidané hodnoty. Dne 29. 9. 2016 a dne 14. 10. 2016 vyrozuměl správce daně v souladu s § 153 odst. 3 daňového řádu daňového dlužníka o výši nedoplatku. Dne 5. 10. 2016 a dne 24. 10. 2016 vydal správce daně exekuční příkazy na přikázání pohledávky z účtu na poddlužníka Československou obchodní banku, a.s. Na základě těchto exekučních příkazů nedošlo k žádnému plnění. Dne 9. 11. 2016 byly schváleny exekuční příkazy na prodej movitých věcí. Tyto exekuční příkazy nebyly realizovány, neboť nemohl být proveden soupis movitých věcí, a to z důvodu, že motorová vozidla ve vlastnictví daňového dlužníka byla prodána přes autobazar jinému subjektu. Správce daně dále zjistil, že daňový dlužník nevlastní žádné nemovité věci.

6. Výzvou k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem č. j. 422749/17/2809-00540-604504 ze dne 16. 3. 2017 dle ustanovení § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 135 a § 194 odst. 5 a 6 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“ nebo „ObchZ“), vyzval správce daně jednatele daňového dlužníka jakožto zákonného ručitele, aby uhradil do výše ručení daňový nedoplatek daňového dlužníka v částce 1 583 701,05 Kč, sestávající se z výše specifikovaných doměřených daní a úroku z prodlení ve výši ke dni vydání dodatečných platebních výměrů (dále jen „ručitelská výzva“). Ručitelská výzva byla ručiteli doručena prostřednictvím poskytovatele poštovních služeb dne 20. 3. 2017. Dne 18. 4. 2017 bylo správci daně doručeno proti shora uvedené ručitelské výzvě odvolání. V odvolání žalobce namítal, že nebyla splněna žádná z podmínek zákonného ručení, vždy plnil funkci s péčí řádného hospodáře a konstatoval, že především neměly být nikdy DPH a DPPO u

daňového dlužníka doměřeny. Ve třech doplněních odvolání žalobce postupně doplňuje, v čem spatřuje nesplnění podmínek vzniku zákonného ručení jednatele obchodní společnosti, rozporuje tvrzení správce daně, že si žalobce ne vždy počínal s péčí řádného hospodáře, předkládá námitky k podmínce vzniku ručení spočívající v platební neschopnosti a argumentuje tím, že v rámci daňové kontroly byly dostatečně dokázány deklarované stavební práce. Dále rozšiřuje okruh subdodavatelů, navrhuje jako důkaz vyslechnout pana P. H., dále navrhuje vyžádat si zprávu od likvidátora daňového dlužníka. Ve třetím doplnění žalobce uvádí, že uzavřel smlouvu se společností J. K. s.r.o., která pro daňového dlužníka měla vést úplnou evidenci dílčích pohledávek a kontrolovat jejich správnost, k čemuž předložil jako důkaz smlouvu s uvedenou společností ze dne 15. 12. 2008.

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. Při přezkumu žalovaného rozhodnutí v rámci první roviny přezkumu krajský soud uvádí následující:
8. Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 s.ř.s., soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska

žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Krajský soud se tedy v uvedeném smyslu nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady.

9. Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí trpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to z následujících důvodů:

10. Žalobce, jak je již zmíněno výše, byl ručitelskou výzvou povolán správcem daně jako zákonný ručitel k uhrazení dopočetné DPPO a DPH za daňového dlužníka M. spol. s r.o. Žalobce proti výzvám podal včasné odvolání, ve kterém namítá, v čem spatřuje nesplnění podmínek vzniku zákonného ručení jednatele obchodní společnosti, rozporuje tvrzení správce daně, že si žalobce ne vždy počínal s péčí řádného hospodáře, předkládá námitky k podmínce vzniku ručení spočívající v platební neschopnosti a argumentuje tím, že v rámci daňové kontroly byly dostatečně dokázány deklarované stavební práce. Dále rozšiřuje okruh subdodavatelů, navrhuje jako důkaz vyslechnout pana P. H. a další osoby, dále navrhuje vyžádat si zprávu od likvidátora daňového dlužníka. Ve třetím doplnění žalobce uvádí, že uzavřel smlouvu se společností J. K. s.r.o., která pro něho měla vést úplnou evidenci dílčích pohledávek a kontrolovat jejich správnost, k čemuž předložil jako důkaz smlouvu s uvedenou společností ze dne 15. 12. 2008. Na tomto místě má soud za vhodné se vyjádřit k možnosti a rozsahu uplatňovat důkazy ze strany daňového ručitele v daňovém řízení. Na základě § 172 odst. 1 daňového řádu, má ručitel, který byl řádně dle zákona vyzván, aby nastoupil na místo daňového dlužníka, stejné procesní postavení jako daňový dlužník sám. K tomu se v minulosti vyjádřil Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 konstatoval že: *„Daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit kromě samotných poplatníků - dlužníků - i ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá, jsou-li k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Jde o institut zvláštního zákonného ručení upraveného veřejnoprávní metodou regulace, k jehož realizaci je za předpokladu, že konkrétní osobě svědčí postavení zákonného ručitele, zapotřebí toliko výzvy ze strany správce daně ve vztahu k osobě, jež je zákonným ručitelem. Daňový ručitel však není účastníkem daňového řízení již od počátku, se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jaké má daňový subjekt (ustanovením § 7 odst. 2 daňového řádu je dokonce začleňován mezi "třetí osoby" na stejnou pozici jako kupř. svědek, znalec aj.). Ručiteli se ani nedoručuje platební výměr či jiné rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost předsána k přímému placení. Teprve doručením "ručitelské výzvy" dle napadeného ustanovení začíná pro daňového ručitele daňové řízení, přičemž se však současně jejím doručením již dostává do postavení subjektu, kterému je uložena platební povinnost. "Ručitelská výzva" je tedy rozhodnutím, kterým je přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek na ručitele, je rozhodnutím, které má hmotněprávní důsledky, neboť již najisto určuje, že byly splněny všechny zákonné předpoklady pro to, aby právě osoba ručitele nastoupila na místo původního dlužníka, a svědčí jí postavení daňového poplatníka se všemi důsledky, což znamená, že na ní lze dluh i vymáhat. Na*

skutečném obsahu uvedené výzvy (rozhodnutí v materiálním smyslu) ničeho nemění ani její zákonodárcem nepřesně zvolené označení, tj. "výzva" (a nikoli kupř. "rozhodnutí").

(...) Nelze tak než dovést, že zákonodárce v napadeném ustanovení věta třetí anuloval právo ručitele domáhat se ochrany svých práv u soudu či jiného orgánu ve všech případech s výjimkou tří výslovně uvedených, a tím tedy ústavně zaručené základní právo v těchto případech popřel. V případě daňových ručitelů, kteří by se chtěli domáhat ochrany svého práva s tvrzením, že bylo porušeno jinak, než že by jim byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli nejsou ručiteli, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, tak došlo postupem zákonodárce k vyloučení této kategorie subjektů z práva domáhat se ochrany svého práva u soudu či jiného orgánu. Ručitel zjevně nemůže dle ust. § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v tehdejší znění namítat kupříkladu skutečnosti ovlivňující podstatu a výši jeho daňové povinnosti, nemůže tedy odporovat, že daň neměla být stanovena (daňovému dlužníku) vůbec, měla být stanovena jiné osobě, byla stanovena v nesprávné výši apod. Úmyslem (protiústavním) zákonodárce evidentně bylo takovým omezením odvolacích námitek proti „ručitelské výzvě“ vyloučit, aby rozhodováním o odvolání podle § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu bylo v relaci k daňovému ručiteli suplováno "daňové nalézací řízení", které již předtím proběhlo, a aby tak v podstatě neformálně probíhalo dvakrát.

(...) Právní řád však s ohledem na napadené ustanovení věta třetí neobsahuje účinný právní prostředek nápravy ve vztahu k porušení práva daňového ručitele na pokojné užívání majetku, neboť prostřednictvím odvolání proti "ručitelské výzvě" je možné věcně posoudit jen obsah tvrzení o porušení práva ručitele tím, že mu byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli není ručitelem, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, a tak lze adekvátně napravit jen takové porušení práva daňového ručitele dle čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě. Jinými slovy, prostřednictvím institutu odvolání dle ust. § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu nelze dosáhnout účinné nápravy všech situací porušení práva ručitele na pokojné užívání majetku, a takový instrument proto nelze považovat za "účinný" ve smyslu čl. 13 Úmluvy, pročez nelze než konstatovat, že napadené ustanovení věta třetí je též v rozporu s citovaným článkem Úmluvy.

(...) Zákonodárce v ust. § 57 odst. 5 věta třetí cit. zákona anuloval právo ručitele na soudní přezkoumatelnost rozhodnutí týkajících se jeho základních práv ve všech situacích, s výjimkou tří výslovně uvedených, a tím tedy ústavně zaručené základní právo v těchto případech popřel. U daňových ručitelů, kteří by se domáhali soudní nápravy v případě, že bylo porušeno jejich základní právo jinak, než že by jim byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli nejsou ručiteli, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, tak došlo postupem zákonodárce k vyloučení této kategorie subjektů z práva dle čl. 36 odst. 2 Listiny.

(...) Z principu rovnosti se však podává, že pokud má mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník - tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně - nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý odůvodnit nerovnost v přístupu k daňovému dlužníku a ručiteli tak, jak je shora popsána (mají k dispozici diametrálně kvalitativně odlišné prostředky k obraně před totožnou povinností - rozsah uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti rozhodnutí o daňové povinnosti v relaci k jeho osobě je věcně dosti omezen). Ústavní soud tedy dospěl k závěru, že napadené ustanovení ve svých důsledcích vyvolává neodůvodněnou nerovnost mezi subjekty, kterým je ukládána daňová povinnost. Z postulátu rovnosti sice nevyplývá požadavek obecné rovnosti každého s každým,

plyne z něj však požadavek, aby právo bezdůvodně nezvýhodňovalo ani neznevýhodňovalo jedny před druhými. V daném případě je nesporné, že požadavek poskytnutí stejných práv za stejných podmínek bez neodůvodněných rozdílů napadeným ustanovením respektován není, neboť zákonodárce bez v ústavní rovině akceptovatelných důvodů výrazně znevýhodnil subjekty v postavení daňového ručitele. Ručení není přitom institutem, který by se vyskytoval toliko v daňovém řízení, ale je naopak obecným institutem celého právního řádu, jenž je detailně propracován především teorií a judikaturou soukromého práva, jehož kořeny sahají hluboko do dávno minulých let a jsou prosáklé římskoprávní tradicí, uchopenou a zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepce římského práva. Ručení tedy nemá původ ve finančním právu a už vůbec ne v českém daňovém řádu. Jednou ze základních zásad soukromého institutu ručení je, že ručitel může proti věřiteli uplatnit všechny námitky, které by měl proti věřiteli dlužník (§ 548 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník)...“ V takovém případě lze dovodit, že daňový ručitel má právo vznášet námitky i do výše daně a způsobu jejího vyměření. Jak ostatně i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 12.5.2016, č.j. 7 Afs 57/2016-27, uvedl: „Krajský soud se především mylí, dovozuje-li, že stěžovateli jako ručiteli v daňovém řízení nepřísluší vznášet jakékoliv výhrady vůči výši daňové povinnosti a způsobu jejího stanovení, za kterou ze zákona ručí. Opak je pravdou. Jak z původní právní úpravy, tak i podle daňového řádu [srov. § 57 odst. 2 písm. c), § 57a odst. 3 ZSDP a § 172 odst. 2 daňového řádu] vyplývá, že ručitel je oprávněn v odvolacím řízení vznášet své výhrady i k výši stanovené daně za kterou ručí, i způsobu jejího stanovení. Ručitel je podle daňového řádu (a byl i podle ZSDP) dokonce legitimován k uplatnění mimořádných opravných prostředků ve vztahu k vyměřené dani za kterou ručí. Nelze totiž vyloučit, že daňový dlužník, vědom si zákonného ručení nabyvatelem zcizených nemovitostí, zůstane v řízení, jímž mu je stanovena daň z převodu nemovitostí v rozporu se zákonem nečinným. Tak tomu bylo i v této věci. Tomuto závěru ostatně odpovídá i konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Např. již v rozsudku ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004 - 68, který byl publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1770/2009, tento soud judikoval, že: „Má-li mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník – tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně – nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý ospravedlnit nerovný přístup k daňovému dlužníku a ručiteli spočívající v dispozici s diametrálně kvalitativně odlišnými prostředky k obraně před totožnou povinností. Rozsah možných uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti výzvě vydané dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze proto omezit. Ručitel má v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno“.

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. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí 8 Afs 79/2012 – 42 ze dne 19. 12. 2014 konstatoval, že: „Stěžovatel se dále vyjádřil v napadeném rozhodnutí k žalobcovým námitkám stran hodnocení výpovědi pana O. a pana H. (členové představenstva společnosti H. a. s., nynějšího majitele bagru). Uvedl, že se správce daně dostatečně vyjádřil k obsahu těchto výpovědí a k jejich hodnocení ve zprávě o daňové kontrole, že výpovědi byly provedeny v souladu se zákonem a že nelze správce daně vinit z toho, že tyto výpovědi neprokazují tvrzení uváděná žalobcem, případně jsou s nimi v rozporu. Takové hodnocení je nedostatečné. Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že v odvolacím řízení není možné pouze povšechně odkazovat na odůvodnění prvostupňového rozhodnutí s tím, že je odvolací orgán považuje za dostatečné, aniž by odvolací orgán tyto své závěry přesvědčivě a přezkoumatelně vysvětlil.“ Je-li tedy správci daně kladeno, že nelze v rozhodnutí o odvolání pouze odkázat na řízení u prvního stupně v rámci jednoho řízení, lze z toho vyvodit také nepřipustnost odkázat na rozhodnutí vydané v jiném řízení proti jinému subjektu. Připustíme-li možnost takového odůvodnění, při kterém stačí pouze konstatovat, že správnost daňového výměru již správce daně zkoumal v řízení s daňovým dlužníkem, popřeli bychom tím práva daňového ručitele namítat skutečnosti vyměřovacího řízení, jak je popsáno výše ve světle zmíněné judikatury. Argument odvolacího orgánu, který tvrdí, že rozhodnutí proti daňovému subjektu jsou již pravomocná, a jejich zákonnost tak nelze zvrátit, soud považuje za lichý. V případě, že by rozhodnutí proti daňovému subjektu nebyla pravomocná, nelze v prvé řadě vůbec povolat zákonného ručitele. Zmiňovaná práva ručitele tudíž vždy směřují proti pravomocnému rozhodnutí. Takové uplatňování ručitele 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.

12. Soud dále hodnotil rozhodnutí odvolacího orgánu s ohledem na vypořádání se s navrženými důkazy, konkrétně výsledku F. D., P. H., I. T., a také navrhovanou zprávou od likvidátora daňového dlužníka. Soudu je známo, že možnost ručitele navrhopvat zmíněné dokazování ještě neznamená, že automaticky bez dalšího musí tomuto požadavku správce daně, resp. žalovaný, vyhovět. Správní orgán je povinen provést důkaz jen tehdy, pokud má za to, že by mohlo přispět k objasnění věci. Pokud shledá, že navržený důkaz není způsobilý vyjasnit účastníkem rozporované okolnosti projednávaného případu, důkazní návrh neprovede; musí to však řádně zdůvodnit (srov. rozsudku NSS ze dne 4. 11. 2009, č. j. 2As 17/2009 – 60 a ze dne 5. 2. 2007, č. j. 5Afs 101/2006-178). A to se v projednávané věci nestalo, když žalovaný opět uvedl pouze to, že se již k tomu vyjádřil nebo že považuje důkaz bez dalšího za nadbytečný (body 55. a 57. napadeného rozhodnutí). V případě navrženého výsledku paní M. K. soud uvádí, že s tímto se žalovaný nevypořádal vůbec, což je s ohledem na to, že p. K. měla být jednatelkou společnosti, která

měla evidenci faktur žalobce na starosti, pochybením ze strany žalovaného. Jak již soud zmiňoval, není povinností žalovaného provést všechny navržené důkazy, pokud však rozhodne o neprovedení, je to žalovaný povinen řádně zdůvodnit. K výše uvedenému lze uvést příslušný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 4 Azs 55/2003-51, v němž byl zaujat názor, že „rozhodnutí správního orgánu musí obstat samo o sobě. Pokud v jeho odůvodnění nejsou uvedeny důkazy, na jejichž základě správní orgán dovozuje svoje závěry, pak nutno dospět k závěru, že nejsou splněny podmínky ustanovení § 47 odst. 3 správního řádu, a rozhodnutí je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.“

13. Na základě všeho výše uvedeného soud konstatuje, že žalované rozhodnutí je co do důvodů vzniku nedoplatku u daňového dlužníka, jak namítá žalobce v žalobě, tedy z tohoto důvodu (prvního) nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.
14. Shledá-li soud žalované rozhodnutí za nepřezkoumatelné, nemůže se z logiky věci dále zabývat žalobními body žalobce. To však nemůže platit v případech, kdy je možné od sebe v žalobě i žalovaném rozhodnutí oddělit více buď skutkových či právních otázek, jestliže mají význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35). V tomto případě soud již v počátku svého odůvodnění konstatoval, že přezkum napadeného rozhodnutí lze rozdělit do dvou rovin, z čehož první rovinou se soud zabýval výše. Soud má tedy za to, že je namístě se vyjádřit i k druhé rovině přezkumu napadeného rozhodnutí, tj. vzniku zákonného ručení u žalobce.
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. Ze spisu je patrné, že správce daně žalobce řádně vyzval Výzvou k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, které bylo žalobci doručeno 30. 3. 2017. Ve výzvě správce daně dle zákona uvedl, za jakou daň ručí a určil i její částku. Žalobce ve své žalobě ani řádnost výzvy nenapadá, čímž má soud tuto podmínku za splněnou. Podmínku § 171 odst. 3 daňového řádu spočívající v podmínce, že nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, má soud také za splněnou, když ze spisu jasně vyplývá, že dluh správce daně nevymohl ani pomocí daňové exekuce, jelikož se nepodařilo dluh vymoci příkázáním pohledávky z účtu a dlužník nevlastní žádné movité či nemovité věci. 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. Žalobce ve své žalobě popírá naplnění jakékoliv z těchto podmínek. Soud se neztotožňuje s argumentací žalobce, že pojem „platební neschopnost“ se musí vykládat v souladu definice obsažené v zákoně č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon. Definice platební neschopnosti dle insolvenčního zákona nelze chápat jako obecnou definici prolínající se do celého právního řádu. Insolvenční zákon upravuje velmi specifickou oblast úpadků, kde je zapotřebí přesně a opatrně definovat pojmy specificky pro řízení o úpadcích, tudíž dle soudu nelze použít definici dle insolvenčního zákona pro oblast správy daní. Se stejným názorem se setkáme i v komentářovém výkladu, kde se uvádí: „...věřitelé společnosti nemohou dosáhnout uspokojení své pohledávky z majetku společnosti pro její platební neschopnost nebo proto, že zastavila platby - ručení se tedy vztahuje jen na peněžité závazky; ale není nutno, aby byly naplněny podmínky úpadku; dostačující je i jen to, že společnost není schopna splnit svůj jeden závazek.“ (Obchodní zákoník. Komentář, Wolters Kluwer, dostupný v databázi ASPI). Ze skutečnosti, že společnost M. nesplnila svou daňovou povinnost a daň nebyla vymožena ani v rámci exekuce, lze jasně dovodit, že společnost není schopna splnit svůj závazek a dostala se tím do platební neschopnosti, jak ji chápe ObchZ. Následná argumentace žalobce spočívající v jazykovém výkladu pojmu „zastavila platby“ je již zcestná, když postačí naplnění pouze jedné z těchto platebních podmínek. Jako problematické soud považuje hodnocení naplnění podmínek vzniku škody a porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře. Prvně je třeba zdůraznit, že zde soud tímto nijak nedeklaruje zákonnost vzniku doměřené daně, jelikož se k tomu již vyjádřil výše a vyslovil nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí v rovině vzniku nedoplatku daně. 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 stanovena zákonem a jejich placení je povinné. Avšak žalobcem zmíněná judikatura řeší problematiku úhrady závazků ze smluv, nikoliv zákonné daňové povinnosti a nelze ji tudíž bez dalšího aplikovat na projednávanou věc. 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 společnosti. 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. V bodě 35. žalovaného rozhodnutí žalovaný uvádí že „odvolatel nijak nezajistil uchování dokladů pro následné prokázání zdanitelného plnění“, přičemž si sám odporuje v bodě 38. kde uvádí: „správci daně byly předány ve zde řešené věci stejné podklady jako u jiných (nezpochybněných) zakázek...pro danou věc je důležité, zda z údajů uvedených na předložených podkladech vyplývá, že stavební práce byly provedeny deklarovanými dodavateli.“ Za této situace žalovaný ani dále

nerozvíjí, které údaje na podkladech jsou zpochybňovány či chybí. S tímto se žalovaný ve svém rozhodnutí nijak nevypořádal a nelze tudíž z toho jakkoliv vyvodit pochybení ze strany žalobce. 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 (viz argumentace soudu k bodu 35. a 38. žalovaného rozhodnutí). Jak také uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 – 73, č. 701/2005 Sb. NSS, *„při interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit.“* To se však žalovanému ve svém rozhodnutí nepovedlo a soud musí konstatovat, že napadené rozhodnutí je v rámci argumentace k porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře z tohoto důvodu (druhého) nepřezkoumatelné.

16. Závěrem soud dodává, že argumentace žalovaného obsažená v bodě 35. žalovaného rozhodnutí, že si žalobce nemohl počínat s péčí řádného hospodáře, když převedl po doměření daně jako jednatel automobily z vlastnictví daňového dlužníka do vlastnictví společnosti M. ps, s.r.o., jejímž je také jednatelem, zde nemá relevanci. Žalovaný k tomu uvádí, že tím žalobce vědomě a účelově způsobil platební neschopnost u daňového dlužníka. K tomu soud uvádí, že podmínkou vzniku ručení podle § 194 odst. 5 a 6 ObchZ je, aby jednatel porušil povinnost jednat s péčí řádného hospodáře a tím způsobil škodu. Způsobení platební neschopnosti po doměření daně, tudíž až po vzniku domnělé škody, nemá relevanci na posouzení vzniku zákonného ručení u žalobce.
17. Vzhledem k tomu, že soud dospěl k závěru o vadě řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a způsobující jeho nezákonnost, postupoval podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a napadené rozhodnutí zrušil. V dalším řízení žalobce uvede, 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 ve vztahu k výše uvedeným důvodům nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí.
18. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšný žalobce měl právo na náhradu nákladů řízení vůči neúspěšnému žalovanému, náklady řízení zahrnují zaplacení soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a odměnu a paušální náhradu za 2 úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby), tedy 2x 3 100 Kč a 2 x 300 Kč, k tomu 21 % DPH z této odměny a náhrady, celkem tedy 11 228 Kč (§ 60 odst. 1 s.ř.s., § 3,7,9,11,12,13,14 vyhl. č. 177/1996 Sb.)

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 5. června 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu