



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Karla Ulíka a ve věci

žalobce: **M. M.**
bytem X

zastoupený advokátem Mgr. et Mgr. Jiřím Flamem, Ph.D.
sídlem Rohanské nábřeží 671/15, 186 00 Praha 8

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 31. 3. 2023, č. j. 12024/23/5100-41453-711400,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce byl od 17. 2. 2012 jediným jednatelem společnosti DEMOSTAVBY s.r.o. (dále jen „DEMOSTAVBY“).
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

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

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.

3. Doměřenou daň s příslušenstvím však společnost DEMOSTAVBY ve stanovené lhůtě nezaplatila. Neučinila tak ani v návaznosti na upomínku správce daně, podle které celková výše jejích daňových nedoplatků ke dni 14. 2. 2022 činila 12 469 180 Kč (viz *vyrozumění o výši nedoplatku ze dne 15. 2. 2022*).
4. Společnost DEMOSTAVBY byla následně zrušena s likvidací. Z likvidačního zůstatku správce daně nezískal žádné prostředky na úhradu daňových nedoplatků, ačkoliv měl k obchodnímu závodu společnosti zřízeno zástavní právo.
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 mj. tím, že *„na pokyny I. Š. a D. M. v době nejméně od 17. 2. 2012 do 31. 12. 2014 v čistě formální funkci jednatele společnosti DEMOSTAVBY [...] nevedl žádné účetnictví, umožnil disponovat s bankovním účtem společnosti postupně K. J., zesnulému M. K. a J. K., podepisoval fiktivní daňová přiznání či umožnil jejich podpis jiným osobám a od doby, kdy bylo možné podávat daňová přiznání elektronicky, předal všechny podklady k ovládání datových schránek elektronicky, s vědomím, že společnost nerealizovala žádnou obvyklou hospodářskou činnost, a za formální působení v uvedené společnosti obdržel na svůj účet či také v hotovosti různé platby, které nijak nebyly vedeny v účetnictví společnosti, [...] a veškerou tuto činnost prováděl s vědomím a srozuměním, že uvedené společnosti mohou být užívány k podávání zcela smyšlených daňových přiznání, s cílem neoprávněně získávat majetkový prospěch na úkor České republiky, k čemuž také většinou došlo a touto činností tedy umožnil způsobit újmu České republice zastoupené finančním úřadem v rozsahu odpovídajícímu výši vylákávaných nadměrných odpočtů DPH a to za společnost DEMOSTAVBY s.r.o. nejméně 13 507 993 Kč, z toho byla vyplacená částka ve výši 12 381 589 Kč a částka ve výši nejméně 1 126 404 Kč vyplacena nebyla“* (převzato z výroku o vině žalobce – pozn. soudu). Dle Vrchního soudu přitom žalobce *„velmi dobře věděl o systému fungujících společnostech, do kterého byl sám začleněn jako formální představitel spol. DEMOSTAVBY s.r.o., a sám dále zprostředkoval kontakty na další“* osoby, o čemž nepochybně svědčí záznamy telefonních hovorů (viz odst. [265] až [267] odvolacího trestního rozsudku). Za tuto trestnou činnost byl žalobci uložen trest odnětí svobody v trvání 5 roků, peněžitý trest v celkové výši 350 000 Kč a trest zákazu činnosti spočívající v zákazu činnosti spojené s výkonem funkcí ve statutárních orgánech obchodních společností a družstev na dobu 5 roků.
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

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.“).

7. Proti ručiteltské výzvě podal žalobce odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 31. 3. 2023 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a ručiteltskou výzvu potvrdil. Žalovaný shodně se správcem daně dovodil, že žalobci vznikla ručiteltská povinnost za daňové nedoplatky společnosti DEMOSTAVBY na základě § 159 odst. 1 a 3 občanského zákoníku. Žalobce byl totiž v rozhodném zdaňovacím období jediným jednatelem společnosti DEMOSTAVBY, prostřednictvím které dle trestních rozsudků neoprávněně vylákal nadměrné odpočty DPH. V roli jednatele působil žalobce pouze formálně, neboť nevedl žádné účetnictví, umožnil disponovat s bankovním účtem jiným osobám, podepisoval fiktivní daňová přiznání s vědomím, že společnost nerealizovala žádnou hospodářskou činnost, a to vše s cílem získat majetkovým prospěch na úkor státu. Společnost DEMOSTAVBY neměla žádný postižitelný majetek, veškeré peněžní prostředky byly vybírány v hotovosti. Vzhledem k tomu byly splněny zákonné podmínky pro vznik ručiteltského vztahu. K vydání ručiteltské výzvy přitom správce daně přistoupil před uplynutím lhůty podle § 148 odst. 6 daňového řádu.
8. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu podle § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“).

II. Obsah podání účastníků

9. Žalobce v žalobě namítá, že jej žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil se zjištěnými skutečnostmi a neumožnil mu vyjádřit se k provedeným důkazům. Ani v řízení před správcem daně mu nebylo fakticky umožněno cokoli tvrdit či prokazovat, pouze mu byla bez dalšího doručena ručiteltská výzva. Po celou dobu daňového řízení tak nebylo žalobci umožněno realizovat jeho procesní práva. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí uvedl, že v odvolacím řízení zohlednil i další okolnosti. S těmito novými okolnostmi měl žalovaný žalobce seznámit. Řízení je tudíž dle žalobce zatíženo závažnou vadou, která má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Na podporu své argumentace žalobce odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS.
10. Žalobce dále namítá, že daňové orgány nesprávně zjistily skutkový stav věci. O tom svědčí např. konstatování žalovaného, že žalobce měl být trestními rozsudky odsouzen za trestný čin ve formě organizátorství podle § 24 odst. 1 písm. a) trestního zákoníku. Ve skutečnosti však byl žalobce odsouzen za spáchání trestného činu jako pomocník v úmyslu nepřímém, neboť si najal účetního, na kterého se příliš spoléhal, nekontroloval jeho činnost a sám neodhalil nesrovnalosti v účetnictví.

11. Žalobce má celkově za to, že postup daňových orgánů je nezákonný a nesprávný. Ze zákona ani jiných skutečností nevyplývá, že by mu vznikla ručební povinnost, kterou by bylo možné subsumovat pod § 171 daňového řádu. V daném případě nebylo nijak prokázáno, že by žalobce porušením svých povinností jednatele způsobil společnosti DEMOSTAVBY škodu, ani že by žalobci vznikla povinnost tuto škodu nahradit. Společnost DEMOSTAVBY do dnešního dne nárok na náhradu škody vůči žalobci neuplatnila, a o náhradě škody tak nebylo dosud soudem nijak rozhodnuto. Ručitelská výzva tudíž byla vydána v rozporu s § 171 daňového řádu. Daňové orgány navíc svévolně nerespektovaly ani pokyn GFŘ č. D-18 ze dne 16. 9. 2014, č. j. 6402/14-7001-51300-602525, k ručení v daňovém řízení (dále jen „pokyn GFŘ č. D-18“), který založil ustálenou správní praxi. Zejména daňové orgány nedostály požadavku, aby před vznikem ručební povinnosti poškozená právnická osoba uplatnila náhradu škody vůči odpovědnému členovi voleného orgánu. Žalobce zdůrazňuje, že ani ve výrokové části trestních rozsudků nebylo rozhodnuto o tom, že by společnosti DEMOSTAVBY vznikla škoda, resp. že by žalobci vznikla povinnost nahradit škodu správci daně. Správce daně se ostatně do trestního řízení ani přes poučení soudu s nárokem na náhradu škody do trestního řízení nepřihlásil. K tvrzení žalovaného, že pokyn GFŘ č. D-18 byl překonán rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313, o čemž též veřejně informovalo Generální finanční ředitelství, žalobce uvádí, že zveřejnění této informace nebylo v řízení nijak prokázáno. Ke zveřejnění této informace navíc mělo dojít až po vydání ručitelské výzvy. Daňové orgány přitom měly věc posuzovat podle úpravy platné v době, která je z hlediska vzniku ručitelství relevantní, jinak má jejich postup fakticky retroaktivní účinky. Pokyn GFŘ č. D-18 založil žalobci legitimní očekávání, že po něm stát nebude v důsledku ručení požadovat daňové nedoplatky za společnost DEMOSTAVBY. Do tohoto očekávání však daňové orgány zasáhly. 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 žíví jako pokrývač a jako řemeslník funguje přes jednočlenné s. r. o., čímž se snaží krýt před riziky spočívajícími v ručení OSVČ celým svým majetkem. Za formalistickou považuje úvahu daňových orgánů, že jako pokrývač měl být způsobilý kontrolovat účetního, kterého si jako jednatel společnosti DEMOSTAVBY najal. Pokud by měl daňový nedoplatek z titulu ručení uhradit, musel by rodině prodat střechu nad hlavou a přišel by o veškerý majetek, který ani nepochází z trestné činnosti. Dodává, že v trestním řízení mohl zvolit jinou strategii a aktivněji vypovídat, což by pravděpodobně změnilo výsledek daného řízení. Na volbu procesní strategie však mělo vliv právě ujistění v pokynu GFŘ č. D-18, že po něm nebude daňový nedoplatek vymáhán. Pokud se daňové orgány zapomněly přihlásit do trestního řízení s nárokem na náhradu škody, nemohou své pochybení napravovat postupem, jímž ohýbají základní principy právního státu a dobrou víru jednotlivce.
12. Žalobce rovněž namítá, že daňové orgány nijak neprokázaly, že společnosti DEMOSTAVBY vznikla škoda v důsledku výkonu funkce jednatele, ani že tato případná škoda nebyla uhrazena. Důkazní břemeno ohledně těchto skutečností přitom tížilo daňové orgány, nikoliv žalobce. Žádné dokazování ohledně vzniku ručitelského závazku však v daném případě neproběhlo.
13. Žalobce dále namítá prekluzi práva daňových orgánů uložit ručiteli povinnost uhradit daňový nedoplatek. Daňové orgány se nevypořádaly s argumentem odborné literatury

[článek Štenglová, I., Šuk, P. *Některé důsledky porušení péče řádného hospodáře (nejen) v judikatuře českých soudů*. Obchodněprávní revue, 2021, č. 3, s. 153], že nárok společnosti DEMOSTAVBY na náhradu škody byl již promlčen, a proto zaniklo i případné ručitelství jejího jednatele ve smyslu § 159 odst. 3 občanského zákoníku Žalobce nesouhlasí s úvahou daňových orgánů, že samotné promlčení nezpůsobuje zánik pohledávky. Promlčená pohledávka má sice formu naturální obligace, kterou má dlužník možnost plnit, není k tomu však povinen. Daňovým orgánům přitom nic nebránilo v tom, aby ručitelskou výzvu vydaly před uplynutí promlčení lhůty. Argumentují-li daňové orgány § 148 odst. 6 daňového řádu, jsou zároveň povinny přihlídnout i k vznesené námitce promlčení.

14. Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě uvádí, že v odvolacím řízení neprováděl žádné dokazování a nedospěl k jinému názoru než správce daně, a proto nemusel postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobci nebyla v průběhu daňového řízení upřena žádná procesní práva. K záměně formy účastenství žalobce na trestné činnosti došlo v napadeném rozhodnutí pouze v důsledku chyby v psaní, která nemá vliv na jeho zákonnost. Skutečnost, že žalobce ve funkci jednatele společnosti DEMOSTAVBY nejednal s péčí řádného hospodáře, v důsledku čehož vznikla této společnosti škoda v podobě daňových nedoplatků, dle žalovaného jednoznačně vyplývá z trestních rozsudků. Na žalobce tak nelze hledět jako na nezúčastněného řemeslníka, který si pouze omylem najal špatného účetního. Žalovaný dále zdůrazňuje, že ke vzniku ručitelského závazku nebylo nutnou podmínkou, aby společnost DEMOSTAVBY nejprve vyzvala žalobce k náhradě způsobené škody, poukázal přitom na informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 22. 11. 2022, č. j. 71844/22/7700-30133-051278 (dále jen „informace GFŘ ze dne 22. 11. 2022“), již měl být výklad obsažený v pokynu GFŘ č. D-18 překonán. Skutečnost, že by snad mohlo dojít k promlčení práva této společnosti na náhradu škody, pak dle žalovaného nemá na existenci ručitelského závazku žalobce vůbec žádný vliv. Vzhledem k odsouzení žalobce za daňový trestný čin, se aplikuje lhůta dle § 148 odst. 6 daňového řádu, která byla v daném případě dodržena.
15. Soud ve věci nařídil ústní jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích a shrnuli podstatné body své argumentace. Soud při jednání doplnil dokazování jednak usnesením Nejvyššího soudu ze dne 10. 8. 2023, č. j. 3 Tdo 1125/2022-21805, jímž bylo odmítnuto dovolání žalobce a dalších spoluodsouzených proti odvolacímu trestnímu rozsudku, a dále náhledem na webové stránky finanční správy obsahující zveřejnění informace GFŘ ze dne 22. 11. 2022 (ke konkrétním skutkovým zjištěním z toho plynoucím se soud vyjádří níže v souvislosti s vypořádáním příslušných žalobních bodů).

III. Průběh jednání a posouzení věci soudem

16. Při jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Nad rámec shrnutí podstatného obsahu správního spisu soud doplnil dokazování jednak usnesením Nejvyššího soudu ze dne 10. 8. 2023, č. j. 3 Tdo 1125/2022-21805, jímž bylo odmítnuto dovolání žalobce a dalších spoluodsouzených proti odvolacímu trestnímu rozsudku, a dále náhledem na webové stránky finanční správy obsahující zveřejnění informace GFŘ ze dne 22. 11. 2022 (přes URL odkaz poskytnutý žalovaným ve vyjádření k žalobě).
17. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vycházel v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, přičemž napadené rozhodnutí

přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

Vznik ručitelského závazku

18. Podstata sporu spočívá v posuzované věci v tom, zda žalobci vznikla povinnost ručení za daňové nedoplatky společnosti DEMOSTAVBY.
19. Podle § 171 odst. 1 daňového řádu „[n]edoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon 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.“
20. Podle § 171 odst. 3 daňového řádu „[v]ýzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.“
21. Smyslem a účelem institutu ručení v daňovém řádu je zajištění splnění veřejnoprávní povinnosti platit daně jinou osobou namísto daňového dlužníka, který daň nezaplatil. Povinnost daňového ručitele k zaplacení dluhu na dani má *subsidiární* povahu. Povinnost ručitele zaplatit daňový nedoplatek namísto daňového dlužníka je proto povinností, která nastupuje teprve tehdy, jestliže svou povinnost nesplnil daňový dlužník (srov. nález Ústavního soudu ze dne 31. 5. 2000, sp. zn. I. ÚS 593/99).
22. Ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu zakládá ve vztahu k daňovému ručení přísnější procesní podmínky pro možnost domoci se plnění vůči ručiteli, než jak je tomu v případě soukromoprávního ručení, kde je tradičním předpokladem povinnosti ručitele plnit pouze to, co dlužník nesplnil, ačkoliv byl k tomu věřitelem písemně vyzván (srov. § 2021 odst. 1 občanského zákoníku). Takového pojetí poskytuje větší ochranu daňovému ručiteli, který se stává ručitelem přímo ze zákona (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 22/2010-44, odst. [18], a ze dne 6. 3. 2014, č. j. 1 Afs 3/2014-31, č. 3036/2014 Sb. NSS, odst. [21]). Legitimním cílem státu je sice vyměřit, vybrat a případně vymáhat daně, musí tak ovšem vždy činit způsobem, který ctí základní práva jednotlivce, v daném případě daňového ručitele, kterému ukládá veřejnoprávní povinnost. Požadovat plnění po daňovém ručiteli je proto možné až tehdy, kdy je zřejmé, že dluh nebude vymožen od primárního daňového dlužníka (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2015, č. j. 10 Afs 10/2015-46, č. 3306/2015 Sb. NSS, odst. [19]).
23. V daném případě žalobce nezpochybňoval, že společnosti DEMOSTAVBY vznikl daňový nedoplatek, který tato společnost neuhradila, ačkoliv byla na jeho úhradu bezvýsledně upomenuta. Stejně tak žalobce nepopíral, že vymáhání daňového nedoplatku po společnosti bylo prokazatelně bezvýsledné. Procesní podmínky § 171 odst. 3 daňového řádu pro vydání ručitelské výzvy tudíž byly zjevně splněny.
24. Stěžejní žalobní námitka se týkala naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik ručitelského závazku. Tyto podmínky ručení stanovují zvláštní, a to nejen daňové zákony (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 7. 2007, č. j. 1 Afs 101/2004-58, č. 1352/2007 Sb. NSS). V daném případě daňové orgány dovodily vznik ručitelského závazku žalobce na základě § 159 odst. 1 a 3 občanského zákoníku

25. Podle § 159 odst. 1 občanského zákoníku musí jednatel společnosti s ručením omezeným, jakožto člen voleného orgánu [§ 190 odst. 2 písm. c) z. o. k.], vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře, tedy s nezbytnou loajalitou, znalostmi a pečlivostí. Při posouzení, zda člen voleného orgánu jednal s péčí řádného hospodáře, se vždy přihledne k péči, kterou by v obdobné situaci vynaložila jiná rozumně pečlivá osoba, byla-li by v postavení člena obdobného orgánu obchodní korporace (§ 52 odst. 1 z. o. k.). Ustanovení § 51 odst. 1 z. o. k. dále navazuje na povinnost péče řádného hospodáře a zavádí tzv. pravidlo podnikatelského úsudku (*business judgement rule*), podle něhož pečlivě a s potřebnými znalostmi jedná ten, kdo mohl při podnikatelském rozhodování v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu obchodní korporace. To neplatí, pokud takové rozhodování nebylo učiněno s nezbytnou loajalitou. Jeho podstatou není modifikovat povinnost péče řádného hospodáře, ta podle § 159 občanského zákoníku stále platí, nýbrž dát jednateři možnost prokázat, že jednal *lege artis*. V takovém případě, nejednal-li neloajálně, nebude jednatel za způsobený následek odpovědný. Tím je zmírněno jinak relativně tvrdé pravidlo péče řádného hospodáře, neboť nelze po profesionálním managementu požadovat, aby nesl veškerá možná rizika svého jednání, tedy i ta, která nemohl ovlivnit. Je však třeba zdůraznit, že pravidlo podnikatelského úsudku nedopadá na všechna jednání při výkonu funkce, nýbrž jen na ta, která jsou činěna v rámci podnikatelského rozhodování (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016-29, č. 3552/2017 Sb. NSS, odst. [28]). Podle § 52 odst. 2 z. o. k. je navíc jednatel ve sporných případech nucen vždy sám prokázat, že s péčí řádného hospodáře postupoval, neboť důkazní břemeno je v této otázce obrácené (ledaže to po něm nelze spravedlivě požadovat, srov. § 52 odst. 2 z. o. k. *in fine*).
26. Poruší-li jednatel svou povinnost jednat s péčí řádného hospodáře a způsobí-li tím společnosti škodu, je povinen takovou škodu nahradit (srov. § 2910 občanského zákoníku). Povinnost k náhradě škody vzniká kumulativním naplněním všech jejích základních předpokladů, kterými jsou vznik škody, porušení povinnosti a příčinná souvislost mezi porušením povinnosti a vznikem škody (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 4. 9. 2018, sp. zn. 27 Cdo 4163/2017, a ze dne 7. 12. 2022, sp. zn. 27 Cdo 1659/2022, odst. [25]). Škodou se podle § 2894 odst. 1 občanského zákoníku rozumí újma na jmění (§ 495 občanského zákoníku), tedy majetková újma na straně aktiv či pasiv. Škoda způsobená společností tak může spočívat toliko ve vzniku dluhu, bez ohledu na to, zda společnost tento dluh uhradila (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313, odst. [28], ze dne 20. 5. 2020, sp. zn. 27 Cdo 51/2019, ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3979/2016, nebo ze dne 28. 11. 2013, sp. zn. 29 Cdo 663/2013).
27. Ručení členů voleného orgánu právnické osoby upravuje § 159 odst. 3 občanského zákoníku, podle kterého „[n]enahradil-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.“ Jeho smyslem je nastavit pro věřitele spravedlivější uspořádání vztahů v situaci, kdy je dobytost jejich pohledávek vůči právnické osobě zhoršena a člen voleného orgánu porušením povinnosti při výkonu funkce způsobil právnické osobě škodu, kterou ji nenahradil. Za tímto účelem je vložen do rukou věřitelů nástroj v podobě ručení, kterým se mohou na členu voleného orgánu právnické osoby – za splnění všech zákonných podmínek – domoci zaplacení svých pohledávek (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313, odst. [36]).

28. Zákonné ručení jednatele společnosti s ručením omezeným za její dluhy vůči jejím věřitelům tak vzniká pouze tehdy, jsou-li prokázány předpoklady jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností porušením právních povinností při výkonu funkce. Výše ručení je omezena výší škody, za níž dotčený jednatel odpovídá, a zaniká, jakmile škodu společnosti uhradí (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 6. 2012, sp. zn. 29 Cdo 3542/2011, který se sice týkal § 194 odst. 6 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, účinného do 31. 12. 2013, nicméně vzhledem k obdobnosti předmětného institutu lze přijatý právní výklad aplikovat i v režimu současné právní úpravy).
29. Nutno zdůraznit, že předmětná právní úprava zákonného ručení za škodu způsobenou právnické osobě působí vůči členovi jejího voleného orgánu již před splatností pohledávky z tohoto titulu vzniklé. Ke splnění povinnosti člena voleného orgánu nahradit právnické osobě její škodu tudíž není nezbytné, aby byla pohledávka vzniklá z této škody splatná, ale postačí, je-li jí odpovídající dluh splnitelný (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313, odst. [34] až [39]). To má zásadní význam pro věřitele právnické osoby, který není povinen vyčkávat, dokud se závazek člena jejího voleného orgánu nestane splatným, ale může (při splnění dalších zákonných podmínek) uplatnit svou pohledávku vůči tomuto členovi coby ručiteli již v okamžiku, kdy se dozví o jeho odpovědnosti za škodu způsobenou dané právnické osobě. Vznik ručitelského závazku člena právnické osoby za způsobenou škodu přitom není podmíněn rozhodnutím soudu, věřitel proto při uplatnění nároku vůči tomuto členovi z titulu ručení není povinen prokazovat, zda povinnost nahradit škodu byla vyslovena v samostatném řízení. V opačném případě by byla ochrana věřitelů iluzorní, zvláště pak u jednočlenných právnických osob (srov. Lasák, J. § 159. In: Lavický, P. a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1–654)*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 605, marg. č. 52.), neboť poškozená právnická osoba totiž nemusí být (např. proto, že nemá osobu, která by ji v dané záležitosti mohla zastupovat) schopna či (např. pro obtížnější dobytost své pohledávky) ochotna vůči členu svého voleného orgánu aktivně jednat. Tím pádem ani v řízeních podle 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 ručitelské povinnosti.
30. To ve vztahu k nyní posuzované věci znamená, že žalovaný ani správce daně nebyli povinni iniciovat zahájení samostatného řízení k tomu, aby mohli dovodit 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 (srov. usnesení velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 8. 1. 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013-I., a dále usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 4. 2017, sp. zn. 3 Tdo 257/2017, a ze dne 21. 5. 2019, sp. zn. 6 Tdo 511/2019, odst. [35]).

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 ovládání 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. Prostřednictvím společnosti DEMOSTAVBY byla takto celkem vyplacena částka ve výši 12 381 589 Kč, částka ve výši nejméně 1 126 404 Kč vyplacena nebyla (viz výrok o vině žalobce v trestních rozsudcích).
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.
33. Povinnost prokázat, že při výkonu funkce jednatele postupoval s péčí řádného hospodáře, tížila žalobce (§ 52 odst. 2 z. o. k., srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 7. 12. 2022, sp. zn. 27 Cdo 1659/2022, odst. [31]). Ten však toliko polemizoval s obsahem trestních rozsudků a argumentoval tím, že byl pouze „bílým koněm“ a nevěděl, co se fakticky děje. Nicméně otázku postavení a zavinění tzv. bílého koně – tedy pachatele, který formálně přijal funkci statutárního orgánu v obchodní společnosti, záměrně setrval v tomto postavení, aniž působnost statutárního orgánu fakticky vykonával, a o další průběh podnikání se nezajímal – přitom podrobně vysvětlil již Vrchní soud v odst. [134] odvolacího trestního rozsudku s tím, že takové jednání pachatele je třeba hodnotit jako typ lhostejnosti, který byl výrazem jeho kladného vztahu ke vzniku trestněprávně významného následku (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 11. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1396/2008, ze dne 9. 11. 2011, sp. zn. 5 Tdo 1299/2011, ze dne 7. 8. 2013, sp. zn. 5 Tdo 637/2013, a ze dne 12. 8. 2020, sp. zn. 3 Tdo 427/2020, odst. [60]). U takového pachatel tudíž lze shledat zavinění alespoň ve formě nepřímého úmyslu ve smyslu § 15 odst. 1 písm. b) trestního zákoníku. Z hlediska vzniku odpovědnosti jednatele za škodu způsobenou společností není relevantní zavinění ve vztahu k trestněprávně významnému následku, nýbrž vůči porušení péče řádného hospodáře. K tomu přitom postačí zavinění z nedbalosti, které se podle § 2911 občanského zákoníku presumuje. S ohledem na uvedené závěry trestních rozsudků – a zejména rozsudku

odvolacího – nemůže obstát argumentace žalobce, že by při výkonu funkce „nevěděl, co se fakticky děje“, neboť vzhledem ke svému postavení v této funkci to přinejmenším vědět měl a mohl. Ze skutkových zjištění učiněných trestními soudy je dále patrné, že žalobce přijal funkci jednatele společnosti, aniž by projevil nejmenší vůli vykonávat ji s péčí řádného hospodáře (srov. § 159 odst. 1 větu druhou občanského zákoníku). Ba právě naopak, žalobce svým jednáním umožnil, aby společnost DEMOSTAVBY byla zneužita k páchání trestné činnosti spočívající ve vylákávání nadměrných odpočtů na DPH, za což navíc pobíral odměnu. Soud proto nemá nejmenších pochyb o tom, že žalobce porušil povinnost jednat s péčí řádného hospodáře zaviněně.

34. Pro úplnost lze podotknout, že v daném případě nepřicházela v úvahu aplikace tzv. pravidla podnikatelského úsudku (srov. § 51 odst. 1 z. o. k.), které dopadá pouze na jednání člena voleného orgánu při výkonu funkce v rámci podnikatelského rozhodování. V posuzované věci totiž žalobce vykonával funkci člena voleného orgánu čistě formálně, proto je zbytečné spekulovat nad tím, nakolik by mohl případný nedostatek vlastních odborných znalostí či dovedností potřebných pro výkon této funkce kompenzovat zajištěním jiné osoby, která odborné znalosti má (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 9. 2019, sp. zn. 27 Cdo 90/2019).
35. Argumentoval-li žalobce tím, že podle trestních rozsudků to nebyl on, kdo z účtu společnosti vybíral peněžní prostředky a kdo za ni podával daňová přiznání, soud konstatuje, že tato okolnost není pro vznik jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností podstatná. Skutečnost, že z inkriminované trestné činnosti ve výsledku profitovaly jiné osoby (jež byly v rámci podvodného řetězce hlavními pachateli), nemění nic na tom, že to by právě žalobce, kdo z titulu své funkce jednatele umožnil vylákání nadměrných odpočtů DPH prostřednictvím společnosti DEMOSTAVBY. Je to tedy i žalobce, komu z titulu funkce jednatele vzniká ručitelská odpovědnost vůči této společnosti ve smyslu § 159 odst. 3 občanského zákoníku za škodu jí způsobenou protiprávním jednáním při výkonu dané funkce. Proto právě na jeho straně vzniká povinnost nahradit společnosti DEMOSTAVBY škodu vzniklou v podobě doměřené DPH. Neobstojí přitom jeho argumentace, že jako pokrývač nebyl způsobilý kontrolovat účetního, kterého si jako jednatel společnosti DEMOSTAVBY najal. Touto argumentací soud vnímá pouze jako snahu žalobce marginalizovat svou roli při účasti na trestné činnosti organizované skupiny založené za účelem soustavného získávání prospěchu vylákáváním nadměrných odpočtů DPH, neboť jak vyplývá z trestních rozsudků, podíl žalobce na předmětné trestné činnosti rozhodně nebyl nezanedbatelný (viz zejm. odst. [265] až [267] odvolacího trestního rozsudku), o čemž svědčí i výše uloženého trestu.
36. Pro dovození žalobcovy odpovědnosti za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY rovněž není podstatné, jaké jsou jeho majetkové poměry ani zda měl žalobce ze své trestné činnosti majetkový prospěch, resp. zda z této činnosti profitovala jiná osoba. Smyslem institutu ručení totiž není odčerpání výnosů z trestné činnosti, nýbrž usnadnění pozice pro věřitele v situaci, kdy je dobytost jejich pohledávek vůči právnické osobě zhoršena a člen voleného orgánu porušením povinnosti při výkonu funkce způsobil právnické osobě škodu, kterou právnické osobě nenahradil.
37. Pokud jde o námitku žalobce, že daňové orgány nijak neprokázaly neuhrazení škody vzniklé společnosti DEMOSTAVBY, soud upozorňuje, že bylo na žalobci, aby tvrdil a prokázal, že splnil svou povinnost nahradit právnické osobě škodu, kterou jí způsobil. Pouze tak se mohl žalobce z ručení za daňové nedoplatky společnosti DEMOSTAVBY „vyvázat“ (srov.

rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313, odst. [37]). To však žalobce neučinil, a proto daňové orgány správně dovodily vznik ručitelského závazku ve smyslu § 159 odst. 3 občanského zákoníku.

Legitimní očekávání a ustálená správní praxe

38. Žalobce namítal, že pokyn GFŘ č. D-18 založil ustálenou správní praxi, kterou správce daně při vydání ručitelské výzvy nerespektoval, a zasáhl tak do jeho legitimního očekávání, že po něm stát nebude v důsledku ručení požadovat daňové nedoplatky za společnost DEMOSTAVBY.
39. Soud připouští, že pokyn GFŘ č. D-18 svou povahou představuje určitý základ pro správní praxi. Jedná se totiž o jeden z metodických pokynů Generálního finančního ředitelství, které mají povahu vnitřních předpisů (interních normativních aktů), takže sice nejsou obecně závazné vůči fyzickým a právnickým osobám, nicméně jsou závazné pro rozhodování služebně podřízených správních orgánů, které mají povinnost podle těchto pokynů postupovat, a pokud tak činí, je tím zakládána ustálená správní praxe a lze legitimně očekávat stejný postup ve srovnatelných případech (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34, č. 3002/2014 Sb. NSS, ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37, odst. [22], a ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38, odst. [19]). Pravidla stanovená vnitřními předpisy jsou tedy východiskem ke správní praxi, jinak by tomu mohlo být pouze ve výjimečných případech, a to pokud se s odlišností správní praxe reálné od správní praxe metodicky předpokládané mají objektivní možnost seznámit všechny dotčené subjekty, v takovém případě však spočívá důkazní břemeno na správním orgánu (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 – 63, odst. [25] až [26]). V nyní posuzované věci však nebyly tvrzeny žádné příklady reálné praxe odlišné od pravidel stanovených pokynem GFŘ č. D-18, který je navíc veřejně dostupný na webových stránkách finanční správy (www.financnisprava.cz). Žalobci lze proto dát za pravdu, že na pokyn GFŘ č. D-18 lze nahlížet jako na zavedení určité správní praxe, jejíž uplatnění šlo ve srovnatelných případech očekávat.
40. Žalobci lze dát za pravdu rovněž v tom, že pokyn GFŘ č. D-18 skutečně zavedl jako jednu z podmínek pro vznik ručitelské povinnosti „*uplatnění její náhrady poškozenou právnickou osobou vůči odpovědnému členovi orgánu*“ a s tím, že [o] *splnění podmínek nezbytných pro vznik ručení podle § 159 OZ si však správce daně rovněž nemůže učinit vlastní úsudek.*“ Jinak vyjádřeno, v citované části pokyn GFŘ č. D-18 předpokládá, že pokud je daňovým dlužníkem právnická osoba, pak členu jejího orgánu (např. jednatel) vzniká ve vztahu k tomuto druhu ručitelský závazek za podmínky, že právnická osoba předtím uplatní vůči tomuto členovi náhradu škody, a dále že si správce daně nemůže učinit vlastní úsudek o tom, zda tento člen za škodu odpovídá. V nyní posuzované věci přitom žalovaný a správce daně uplatnili pohledávku z titulu neuhrazené daně vůči ručiteli (žalobci), třebaže ze strany společnosti DEMOSTAVBY vůči němu k uplatnění náhrady škody nedošlo, a současně si učinili úsudek o odpovědnosti žalobce za škodu na základě skutečností vyplývajících z trestních rozsudků. Žalovaný a správce daně tedy postupovali proti dikci pokynu GFŘ č. D-18, přestože byl pro ně interně závazný.
41. Až potud se žalobní argumentace legitimním očekáváním v konkrétní postup daňových orgánů předvídaný interním předpisem jeví jako důvodná. Soud však přesto nemůže dané žalobní námitce přisvědčit, a to z následujících důvodů:

42. Předně nelze pominout, že vnitřní předpisy (interní normativní akty) nemohou jít nad rámec zákona, naopak musí být se zákonem v souladu. Proto pokud by se vnitřní předpis neslučoval s obecně závazným právním předpisem, není povinností správního orgánu se jím řídit (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010-63, odst. [18], ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34, č. 3002/2014 Sb. NSS, nebo ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007-251, č. 1383/2007 Sb. NSS). Ani v nyní posuzované věci proto daňové orgány nebyly povinny následovat pokyn GFŘ č. D-18 nebo jeho část, pokud by shledaly jeho nesoulad se zákonem či podzákonným předpisem.
43. Žalovaný přitom přesvědčivě vysvětlil (viz odst. [28] až [31] napadeného rozhodnutí), proč příslušná část pokynu GFŘ č. D-18 není v souladu s tím, jak byla aplikace § 159 odst. 3 občanského zákoníku vyložena rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313. Ve shodě s odkazovanou civilní judikaturou proto učinil závěr, že odpovědnost člena voleného orgánu za škodu nemusí být prokázána v samostatném řízení, ale postačí, pokud k posouzení předpokladů jejího vzniku dojde až při uplatnění ručitelství povinnosti, a dále že ke vzniku ručení jednatele není nutné, aby jej společnost vyzvala k náhradě škody, kterou jí žalobce porušením povinnosti při výkonu funkce způsobil. Jak podpůrný důvod zmínil informaci GFŘ ze dne 22. 11. 2022, ve které měl být předmětný civilní rozsudek zmíněn, čímž měl být pokyn GFŘ č. D-18 překonán.
44. Tento postup žalovaného považuje soud za správný. Jak soud vysvětlil již v souvislosti s vypořádáním jiné žalobní námítky (viz výše odst. [29] a [30] tohoto rozsudku), odpovědnost člena voleného orgánu právnické osobě za škodu jí způsobenou je možno posoudit jako otázku předběžnou, a rovněž vznik jeho ručitelství povinnosti není podmíněn tím, zda vůči němu poškozená právnická osoba uplatní nárok na náhradu škody; v případě opačného výkladu by byla ochrana věřitele iluzorní. Přesně k takovému opačnému výkladu však směřuje předmětná část pokynu GFŘ č. D-18, jež je s efektivní ochranou věřitele neslučitelná. To znamená, že pokud by žalovaný takový výklad následoval, postupoval by proti zájmům věřitele-státu, za něhož jedná v rozsahu pohledávek vzniklých z titulu neuhrazené daně. Za dané situace nelze žalovanému vytknout, že se přiklonil k oponentnímu výkladu § 159 odst. 3 občanského zákoníku zastávanému judikaturou Nejvyššího soudu.
45. Soud ve vztahu k předmětné části pokynu GFŘ č. D-18 dále konstatuje, že finanční správa si zde sama nad rámec zákona vytvořila překážku bránící efektivnímu vymáhání jejich vlastních daňových pohledávek, neboť si v rozporu se smyslem a účelem § 159 odst. 3 občanského zákoníku nepřipustně zpřísnila podmínky pro vznik ručitelství. Takové zpřísnění by jistě bylo přípustné v ryze soukromoprávních vztazích, kde se věřitel může svobodně rozhodnout, že i při vědomí možnosti uplatnit svou pohledávku vůči ručiteli bude raději dobrovolně vyčkávat na to, zda vůči tomuto ručiteli neuplatní právnická osoba nárok na náhradu škody a zda o tom bude samostatně rozhodnuto. Jakkoli by takové „vyčkávání“ ze strany věřitele zjevně nedávalo ekonomicky příliš smysl, tak v soukromoprávní rovině jistě není zakázáno. V nyní posuzované věci však šlo o veřejnoprávní pohledávku z titulu neuhrazené daně, jejíž úhradu musejí orgány finanční správy v souladu s § 11 odst. 1 daňového řádu zabezpečovat z úřední povinnosti, proto případná věřitelská „sebeomezování“ ve smyslu vyčkávání na uplatnění náhrady škody ze strany právnické osoby vůči jejímu členovi by zjevně popírala zákonný smysl a účel správy daní. Zavádí-li tedy inkriminovaná část pokynu GFŘ č. D-18 zpřísnění podmínek pro vznik ručitelství dle § 159 odst. 3 občanského zákoníku, pak tím dochází k nepřipustnému omezování

zákonných povinností (§ 11 odst. 1 daňového řádu) služebně podřízených správců daně, což odporuje smyslu a účelu zákona. Žalovaný proto postupoval v souladu se zákonem, rozhodli se pokyn GFŘ č. D-18 v rozsahu inkriminované části neaplikovat, a to zejména s poukazem na přílehlavou civilistickou judikaturu k otázce ručitelství.

46. Soud rovněž přisvědčuje navazujícímu závěru žalovaného, že se nelze dovolávat legitimního očekávání založeného ustálenou správní praxí, pokud je taková praxe v rozporu se zákonem. Jak zdůraznil NSS v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS, účastník řízení se *„nepochybně před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem. To znamená, že se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale může se domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.“* Jak přitom bylo vyloženo v předchozích odstavcích, výklad zastávaný pokynem GFŘ č. D-18 představuje nepřipustné zpřísnění zákoných podmínek pro vznik ručitelství, proto jej nelze považovat za praxi souladnou se zákonem. Z tohoto důvodu se ve vztahu k tomuto pokynu nebylo možno legitimního očekávání dovolávat.
47. Jak soud dále ověřil při doplněném dokazování, na webových stránkách finanční správy je veřejně dostupná informace GFŘ ze dne 22. 11. 2022 (dle data z webu zveřejněno k témuž dni), ve které je explicitně zdůrazněno, že s ohledem na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313, je pokyn GFŘ č. D-18 překonán, a že tedy *„[k] naplnění podmínek vzniku ručení člena voleného orgánu právnické osoby nově nebude vyžadováno předchozí aktivní jednání právnické osoby vůči odpovědnému členovi voleného orgánu právnické osoby, které směřuje k uspokojení náhrady škody, aby správce daně mohl vydat výzvu ručiteli k úhradě nedoplatku.“* Z uvedeného je zřejmé, že v době vydání napadeného rozhodnutí již nešlo považovat pokyn GFŘ č. D-18 za interně závazný, tudíž v době vydání napadeného rozhodnutí o něm již nebylo možno nadále uvažovat jako o ustálené správní praxi. V tomto směru lze žalobci přisvědčit pouze potud, že ke zveřejnění informace GFŘ ze dne 22. 11. 2022 – a tím pádem i k potenciální změně správní praxe – došlo až po vydání ručitelské výzvy (31. 5. 2022). Ani toto zjištění však nemění nic na správnosti klíčové úvahy žalovaného, že výklad zastávaný pokynem GFŘ č. D-18 nebyl v souladu se zákonem, a proto z něj nemohla vzejít správní praxe, které by se bylo možno dovolávat s legitimním očekáváním.
48. Žalovaný rovněž správně upozornil, že podstatným znakem legitimního očekávání je dobrá víra jako objektivně posuzované vědomí jednotlivce o souladu jeho jednání s právem (viz odst. [29] napadeného rozhodnutí ve vazbě na rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2017, č. j. 7 As 51/2016-221, odst. [33]). Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 22. 9. 2011, č. j. 1 As 94/2011-102, *„dobrá víra jako nezaviněná nevědomost chrání jedince, který se zřetelem ke všem okolnostem nevěděl a ani nemohl vědět, že určitý stav je v rozporu s právem.“* Právě dobrá víra v žalobcově případě vzhledem k jeho účasti na trestné činnosti zjevně absentovala, tím spíše za situace, kdy jeho podíl na této trestné činnosti nebyl zanedbatelný (viz zejm. odst. [265] až [267] odvolacího trestního rozsudku). I z tohoto důvodu nelze přistoupit na argumentaci žalobce, že daňové orgány zasáhly do jeho legitimního očekávání. Žalobce si totiž musel být při páchání trestné činnosti velmi dobře vědom toho, že vylákané nadměrné odpočty DPH bude třeba státu vrátit, ať již prostřednictvím náhrady škody společnosti DEMOSTAVBY nebo v důsledku ručitelského závazku za jím takto nenahrazenou škodu. V této souvislosti nutno

poznámenat, že žalobce byl ve společnosti DEMOSTAVBY většinovým společníkem; menšinovým společníkem pak byla společnost KLF – CONSLUTING s.r.o. rovněž zapojená do trestné činnosti. Sotva tedy mohl spoléhat na to, že vzniku ručitelského závazku bude zabráněno jen tím, že po něm – jím ovládaná – společnost DEMOSTAVBY nebude požadovat náhradu způsobené škody. Za této situace lze sotva uvažovat o nějakém legitimním očekávání.

49. Tvrdí-li žalobce, že nebýt pokynu GFŘ č. D-18, volil by v trestním řízení jinou procesní strategii, která pro něj mohla dopadnout příznivěji, pak toto soud pokládá za pouhou spekulaci, která nemá na vznik ručitelského závazku žádný vliv.

Promlčení a prekluze

50. Další okruh žalobních námitek se týkal otázky prekluze práva daňových orgánů uložit žalobci jakožto ručiteli povinnost uhradit daňový nedoplatek společnosti DEMOSTAVBY a otázky promlčení jejího nároku na náhradu škody žalobcem.
51. Podle § 148 odst. 6 daňového řádu „[v] důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.“
52. Citované ustanovení obsahuje výjimečné pravidlo umožňující v situaci, kdy došlo k vydání pravomocného rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu, stanovit daň i po uplynutí objektivní desetileté prekluzivní lhůty (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020 - 23, č. 4242/2021 Sb. NSS, odst. [14]). Daňové orgány správně dovodily, že toto pravidlo se vzhledem k trestné činnosti žalobce užije i v posuzované věci pro vydání ručitelské výzvy, která je v materiálním smyslu rozhodnutím o stanovení daně, jímž je přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek ze samotného daňového subjektu na ručitele (srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, odst. [27], a rozsudek NSS ze dne 13. 1. 2016, č. j. 6 Afs 161/2014-94, odst. [22]).
53. Trestní rozsudky nabyly právní moci dne 8. 9. 2021. K vydání ručitelské výzvy došlo dne 31. 5. 2022, tedy ve lhůtě podle § 148 odst. 6 daňového řádu. Zcela obecně vznesená námitka prekluze práva daňových orgánů vyzvat žalobce k uhrazení daňového nedoplatku za společnost DEMOSTAVBY, tj. přenést na žalobce tuto daňovou povinnost, tudíž není důvodná.
54. Přisvědčit nelze ani námitce promlčení, v níž žalobce mylně zaměňuje nárok společnosti DEMOSTAVBY na náhradu škodu s povinností uhradit daňové nedoplatky na DPH, tedy nárokem daňových orgánů vůči této společnosti, ve vztahu k níž je žalobce v postavení daňového ručitele. Jak vysvětlil již žalovaný, neuhrzená škoda společnosti DEMOSTAVBY pouze vymezuje rozsah ručení žalobce (srov. § 159 odst. 3 občanského zákoníku), avšak nemění nic na tom, že žalobce ručí za jiný dluh dané společnosti, konkrétně za její daňové nedoplatky (viz odst. [33] napadeného rozhodnutí). Této úvaze nelze ničeho vytknout. Žalobcem zmiňovaná pohledávka společnosti na náhradu škodu, která by měla být dle jeho tvrzení již promlčena, je totiž skutečně odlišná od daňových pohledávek za doměřenou DPH, na které se soukromoprávní úprava promlčení nevztahuje. Pro účely správy daní je vznik a doba trvání ručitelského závazku komplexně upravena v daňovém řádu. Na tom nic nemění skutečnost, že hmotněprávní základ ručitelského závazku má v daném případě

oporu v § 159 odst. 3 občanského zákoníku, na který § 171 odst. 1 daňového řádu blanketně odkazuje (v části „pokud mu zákon povinnost ručení ukládá“).

Ostatní námitky

55. Žalobce dále namítal, že mu po celou dobu daňového řízení nebylo umožněno realizovat jeho procesní práva, přičemž v odvolacím řízení jej žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil se zjištěnými skutečnostmi a neumožnil mu vyjádřit se k provedeným důkazům.
56. Ručitel zaujímá v daňovém řízení specifické procesní postavení. Do daňového řízení totiž vstupuje až na základě výzvy správce daně podle § 171 daňového řádu ve fázi platební, kdy je již daň pravomocně vyměřena. Teprve doručením ručitelské výzvy stanovující uhrazovací povinnost daňovému ručiteli tak pro něj začíná daňové řízení. Až od této doby může ručitel účinně uplatňovat svá procesní práva, a chránit tak svá hmotná práva (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, odst. [29]). Vzhledem k tomu nelze správci daně vytýkat, že před vydáním ručitelské výzvy neposkytl žalobci poučení o jeho procesních právech. Dostatečný prostor pro uplatnění žalobcových práv poskytl žalobci možnost podat proti ručitelské výzvě odvolání, o čemž byl správcem daně v souladu s § 171 odst. 4 daňového řádu řádně poučen. Tohoto práva žalobce ostatně též využil, když ve svém odvolání vznesl proti vzniku ručitelského závazku v zásadě obdobné námitky, jako později v žalobě.
57. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
58. Smyslem citovaného ustanovení je, aby byla daňovému subjektu (zde ručiteli, který vstupuje do jeho procesního postavení, srov. § 172 odst. 1 daňového řádu) zachována možnost argumentovat a vyjádřit se ke všem skutkovým i právním otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. To platí v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, odst. [66]).
59. Ze správního spisu vyplývá, že po podání odvolání si žalovaný od správce daně pouze vyžádal prvostupňový trestní rozsudek (který na rozdíl od odvolacího trestního rozsudku nebyl součástí správního spisu), a dále potvrzení, že daňové nedoplatky přihlášené do likvidace společnosti DEMOSTAVBY nebyly k 15. 2. 2023 uhrazeny (viz žádost o součinnost a doplnění spisového materiálu ze dne 24. 1. 2023). S ohledem na uvedené soud připouští, že před vydáním napadeného rozhodnutí se skutečně objevily dva nové podklady, které v době vydání ručitelské výzvy součástí spisového materiálu nebyly. Navzdory tomu však soud nepovažuje absenci postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu za vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Na základě zmiňovaných podkladů totiž žalovaný nečinil oproti správci daně žádná nová skutková zjištění, která by přinášela odlišný náhled na věc v neprospěch žalobce. Za této procesní situace tedy nebyl postup žalovaného vůči

žalobci v žádném ohledu překvapivý, neboť v napadeném rozhodnutí nehodlal měnit posouzení věci po stránce skutkové ani právní. V takovém případě by postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy by měl žalovaný sdělovat žalobci pouze to, že oproti správci daně nezamýšlí vést nové či jiné skutkové či právní úvahy, měl pouze formální význam bez vlivu na výsledek meritorního posouzení. Soud si přitom nedovede představit, jaký zásadní zvrat řízení by mohlo vyvolat samotné povědomí žalobce o tom, že dlužná daň dosud nebyla uhrazena, nebo že byl do správního spisu založen opis prvostupňového trestního rozsudku, na jehož základě byl on sám kdysi odsouzen. Ostatně ani žalobce v žalobě nijak nespécifikoval, v čem konkrétně mu mělo být v průběhu daňového řízení zabráněno argumentovat vůči závěrům správce daně či žalovaného, resp. jaké nové procesní možnosti by se mu mohly otevřít, kdyby byl býval věděl o založení dvou zmiňovaných písemností do spisu. Samotné nevyrozumění žalobce o zmiňovaných podkladech proto nemohlo mít za následek zkrácení jeho procesních práv způsobem, který by mu znemožnil účinnou ochranu jeho hmotných práv. Jeho požadavek na postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu je i přes formální důvodnost bez jakéhokoli reálného obsahu. Proto ani tuto námitku soud neshledal důvodnou.

60. Konečně nelze přisvědčit ani žalobní námitce, že daňové orgány nesprávně zjistily skutkový stav věci. Je sice pravdou, že žalovaný v odst. 3 napadeného rozhodnutí argumentačně pochybil, pokud zaměnil formu účasti žalobce na trestné činnosti z pomoci na organizátorství. Zmiňovaný rozdíl v kvalifikaci trestné činnosti však může mít význam toliko v řízení trestním, zejména pokud jde o úvahu o výši trestu, nikoliv však pro otázku vzniku ručitelství za dluh právnické osoby. Na správnosti skutkových a právních závěrů žalovaného proto tato dílčí nepřesnost ničeho nemění. Podstatu žalobcovy protiprávní činnosti, kterou je třeba pokládat za porušení péče řádného hospodáře zakládající vznik ručitelského závazku, pak daňové orgány popsaly zcela v souladu se závěry trestních rozsudků (viz str. 4 ručitelské výzvy a odst. [17] napadeného rozhodnutí). Nejedná se proto o vadu, která by mohla mít jakýkoliv vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jiné konkrétní výhrady, které by zpochybnilly správnost skutkového stavu zjištěného daňovými orgány, žalobce nevznesl. Soud proto pouze v obecné rovině konstatuje, že stran správnosti a úplnosti skutkových zjištění daňových orgánů žádná pochybení neshledal.

V. Závěr a náklady řízení

61. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
62. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyl procesně úspěšný. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Připadne-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.

Praha 14. prosince 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu