



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. et Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobce: **I. Š.**
bytem X
zastoupen advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2023, č. j. 12012/23/5100-41453-711400,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Soud se v tomto rozsudku zabývá otázkou, zdali správce daně vyzval žalobce jako ručitele k úhradě daňového nedoplatku jiného daňového subjektu ve lhůtě pro stanovení daně a zda byly na straně žalobce splněny podmínky pro vznik povinnosti uhradit nedoplatek na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z titulu ručení podle § 171 zákona č.280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 71 odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. o. k.“).

Obsah napadeného rozhodnutí

2. V záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 5. 2022, č. j. 3029108/22/2110-00540-209704 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“ či také „ručitelská výzva“). Prvostupňovým rozhodnutím byl žalobce z titulu ručení vyzván k úhradě daňového nedoplatku společnosti DEMOSTAVBY s.r.o. v likvidaci (dále jen „daňový subjekt“) ve výši 6 143 066 Kč (z toho 3 575 363 Kč činí částka doměřené daně za příslušná zdaňovací období a 2 567 703 Kč odpovídá úrokům z prodlení). Správce daně konstatoval splnění podmínek podle § 171 ve spojení s § 148 odst. 6 daňového řádu. Své skutkové závěry opřel o rozsudek 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 jen „trestní rozsudky“), jimiž byl žalobce spolu s dalšími osobami shledán vinným ze spáchání zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění účinném do 30. 6. 2016 (dále jen „trestní zákoník“), ve formě organizátorství podle § 24 odst. 1 písm. a) trestního zákoníku. Tohoto jednání se měl žalobce dopustit (mimo jiné) tím, že prostřednictvím daňového subjektu neoprávněně vylákal nadměrné odpočty za zdaňovací období (opět mimo jiné) měsíců ledna až července roku 2014. Podle správce daně zmíněné trestní rozsudky poskytují dostatečný podklad pro závěr, že žalobce ovlivnil chování daňového subjektu k jeho újmě, pročež ručí za splnění jeho dluhů podle § 71 odst. 3 z. o. k.
3. Žalovaný považoval za podstatné, že daňovému subjektu byla správcem daně doměřena DPH za zdaňovací období měsíců ledna až července 2014 v rozhodnutí blíže specifikovanými dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 6. 2016 (dále jen „dodatečné platební výměry“). Daňový subjekt nedoplatky na DPH neuhradil a posléze byl zrušen s likvidací. Ničeho nebylo možné na nedoplatek uhradit ani z likvidačního zůstatku. Správce daně i přesto daňový subjekt bezvýsledně upomenul o úhradu nedoplatku. Žalovaný měl tudíž za prokázané splnění podmínek podle § 171 odst. 3 daňového řádu.
4. Postavení žalobce jako ručitele daňového subjektu orgány finanční správy dovodily na základě § 71 odst. 3 z. o. k. Z trestních rozsudků ve věci žalobce totiž plyne, že ačkoli nebyl statutárním orgánem daňového subjektu, fakticky řídil jeho činnost směřující k neoprávněnému vylákání nadměrných odpočtů DPH. Právě související nároky byly důvodem pro stanovení daně dodatečnými platebními výměry, k jejíž úhradě byl žalobce jako ručitel vyzván. Peněžní prostředky byly z účtu daňového subjektu vybírány v hotovosti na pokyn žalobce a dalších osob, přičemž daňový subjekt v rozhodném období již neměl žádný postížitelný majetek. Orgány finanční správy proto považovaly žalobce za vlivnou osobu ve smyslu § 71 odst. 1 z. o. k.
5. K námitkám žalobce žalovaný doplnil, že na základě pokynů žalobce docházelo k podávání daňových přiznání k DPH za účelem podvodného vylákání nadměrných odpočtů na této dani, přičemž ty byly vypláceny na bankovní účty (přínejmenším zprostředkovaně) ovládané žalobcem. Dle žalovaného popsané jednání jednoznačně představuje ovlivnění podle § 71 odst. 1 z. o. k. Nebýt žalobcova jednání, daňový subjekt by patrně neuplatnil podvodně nárok na nadměrný odpočet DPH za příslušná zdaňovací období, takže by nevznikly ani související nedoplatky. Jedná se přitom o jednání nikoli nepodobné sjednání

úvěru, o němž dlužník již dopředu ví, že jej nebude schopen ani ochoten v budoucnu splatit. Právě vznik povinnosti „vrátit“ neoprávněně získané nadměrné odpočty včetně příslušenství představuje újmu na jmění, která daňovému subjektu vznikla v příčinné souvislosti s jeho ovlivněním žalobcem.

6. Dluhem, který ve smyslu § 71 odst. 3 z. o. k. nemůže daňový subjekt v důsledku ovlivnění splnit, jsou daňové nedoplatky, k jejichž úhradě byl žalobce vyzván jako ručitel. Jelikož žalobce fakticky ovládal rovněž bankovní účet daňového subjektu, je mu přičitatelné i to, že daňový subjekt v době vymahatelnosti daně nedisponoval žádnými prostředky, z nichž by příslušné daňové nedoplatky mohly být uhrazeny. Také skutečnost, že na základě pokynů žalobce docházelo k vyvedení prostředků z majetkové sféry daňového subjektu prostřednictvím výběrů z bankomatů a provádění bezhotovostních plateb na účely nesouvisející s ekonomickou činností daňového subjektu lze považovat za újmu, která daňovému subjektu vznikla v důsledku ovlivnění. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, žalovaný uzavřel, že pravomocné trestní rozsudky představují dostatečný důkaz stran ovlivnění daňového subjektu. Skutek popsany ve výroku o vině zakládá žalobcovo ručení za nedoplatky daňového subjektu. Správce daně byl výrokem o vině podle § 99 odst. 1 a 2 daňového řádu vázán, proto takto autoritativně zjištěný skutkový stav subsumoval pod příslušná ustanovení občanského a daňového práva. Další dokazování neprováděl.
7. Žalovaný rovněž uvedl, že správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí ve lhůtě stanovené podle § 148 odst. 6 daňového řádu, neboť jeho podkladem jsou trestní rozsudky ve věci žalobce, dle nichž spáchal daňový trestný čin. Aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu vychází z předpokladu, že ručitelská výzva představuje ve vztahu k ručiteli v materiálním smyslu rozhodnutí o stanovení daně. Možnost jejího vydání proto nelze odvíjet pouze od běhu lhůty pro placení daní podle § 160 odst. 1 daňového řádu, ale je nutné postupovat i v rámci běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 téhož zákona. Ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu přitom dopadá i na postavení ručitele. Pakliže totiž má na možnost vyzvat ručitele k úhradě nedoplatku vliv běh lhůty pro stanovení daně, je nutné aplikovat i pravidla upravující běh, stavení, přerušení a případné prolomení účinků marného uplynutí této lhůty. Je nerozhodné, že ze spáchání daňových trestných činů nebyl uznán vinným samotný daňový subjekt. Pro použití tohoto ustanovení je dostatečné, aby jednání, které tvoří skutkovou podstatu daňového trestného činu, bylo důvodem (tedy skutečností rozhodnou) pro stanovení daně. Takového jednání se může dopustit jak sám daňový subjekt, tak jeho statutární orgán či vlivná osoba.
8. Žalovaný se zabýval i dalšími odvolacími námitkami žalobce. Nicméně pro jejich nesouvislost s uplatněnými žalobními body soud navazující závěry žalovaného nerekapituluje.

Obsah podání účastníků

9. Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. Soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v níž formuloval čtyři základní okruhy žalobních bodů.
10. V prvé řadě žalobce namítá, že prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Daňovému subjektu byla doměřena daň za období leden až červenec 2014, přičemž dodatečné platební výměry byly vydány 7. 6. 2016. Ručitelská výzva byla vydána ale až dne 31. 5. 2022. S odkazem na judikaturu vycházející z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008 č. j. 9 Afs 58/2007-109, k předcházející právní úpravě v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)

žalobce dovozuje, že ručitelská výzva musí být ručiteli doručena ve stejné lhůtě, v níž musí být daňovému subjektu stanovena daň. Uvedené se dle žalobce uplatní i při postupu dle daňového řádu, neboť základní východiska zůstávají stejná. Pravidlo o vyměření daně v základní tříleté lhůtě nedostalo žádných změn. V projednávaném případě prekluzivní lhůta platná i pro vydání ručitelské výzvy pro daň za období leden až červenec 2014 uplynula v základní tříleté lhůtě, a tedy dříve, než byla ručitelská výzva vydána. Správce daně přitom měl vzhledem ke skutkovým okolnostem dostatek času k vydání prvostupňového rozhodnutí v této lhůtě. V důsledku pasivity správce daně se nadto enormně a nezákonně zvýšilo příslušenství nedoplatku daňového subjektu.

11. Druhou žalobní námitkou žalobce vyčítá žalovanému, že v napadeném rozhodnutí absentuje jakákoli přezkoumatelná úvaha o naplnění podmínek vzniku ručení podle § 171 daňového řádu, respektive § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. Orgány finanční správy své závěry přijaly pouze s odkazem na trestní rozsudky. Ty představují toliko důkaz o tom, že určitý pachatel spáchal trestný čin podle § 240 trestního zákoníku, nikoli o naplnění podmínek ustanovení o vzniku ručení. Žalobce nesouhlasí s tím, že trestný čin dle § 240 trestního zákona spočívá ve skutku, který dle § 71 odst. 3 z. o. k. zakládá ručení vlivné osoby za nedoplatky ovlivněné osoby, neboť se jedná o zcela odlišná ustanovení obsahující jiné podmínky a sledující jiný cíl. Odkazy na trestní rozsudky proto nebyly dostatečné a správce daně měl provést vlastní dokazování. Mezi nutnými podmínkami je i existence újmy a zároveň dluhů ovlivněné osoby. Orgány finanční správy uvádějí pouze částku nedoplatku daňového subjektu ve výši 6 143 066 Kč, přičemž z napadeného rozhodnutí neplyne, zda žalovaný tuto částku považuje za škodu nebo újmu podle § 71 z. o. k. a jak k této částce vůbec dospěl, když v trestních rozsudcích se tato částka nevyskytuje. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.
12. Dále žalobce namítá nenaplnění podmínek § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. Žalovaný především neprokázal, že by žalobce způsobil daňovému subjektu jakoukoliv újmu. Z trestních rozsudků je patrné pouze to, že vylákáváním nadměrných odpočtů na DPH (mimo jiné i přes daňový subjekt) vznikl žalobci neoprávněný finanční prospěch, čímž vznikla České republice škoda ve výši nejméně 310 mil. Kč. Trestní rozsudky tedy nijak nespecifikují existenci ani rozsah újmy daňového subjektu, která by měla být způsobena žalobcem jakožto vlivnou osobou. Nadto podle žalobcem uváděné judikatury nemůže újmu představovat daňová povinnost, neboť při jejím stanovení nedochází ke snížení majetku. Žalobce též trvá na tom, že není splněna ani podmínka existence dluhu daňového subjektu. Žalovaný pojmy *újma* a *dluh* dle § 71 z. o. k. chybně interpretuje, neboť za oba označuje stejnou částku – nedoplatek daňového subjektu. Přitom ale nejprve musí vzniknout újma (snížení majetku ve sféře ovlivněné osoby) a až v důsledku této újmy může vzniknout dluh, za nějž vlivná osoba ručí. Daňový nedoplatek proto nemůže být zároveň újmou a dluhem ve smyslu daného ustanovení.
13. V posledním žalobním bodu žalobce uvádí, že postup orgánů finanční správy je v přímém rozporu se zásadou *ne bis in idem*, jakož i se zásadou zákazu dvojího přičítání téhož. Žalobci byly trestními rozsudky uloženy peněžitý trest a trest propadnutí náhradní hodnoty (žalobcových nemovitostí). V přípravném řízení bylo dále rozhodnuto o zajištění věcí jako náhradní hodnoty výnosů z trestné činnosti, jejichž hodnota přesahuje částku 8 mil. Kč. Z toho je zřejmé, že žalobce byl za spáchání trestného činu zkrácen daň, poplatku a podobné povinné platby již majetkově potrestán. Žalovaný přesto požaduje další majetkový postih v podobě ručení za nedoplatek daňového subjektu. Povinnost ručení přitom odvozuje z týchž skutečností, na základě nichž byl žalobce uznán vinným a byly mu uloženy majetkové tresty. Žalobce tedy byl za stejné jednání potrestán dvakrát. Pokud správci daně vznikla škoda, mohl a měl ji uplatnit v rámci trestního řízení.

14. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout. K první žalobní námitce podotýká, že žalobce nevznesl žádné argumenty, které by zpochybňovaly aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu. Opírá se pouze o judikaturu z dob před přijetím pravidla obsaženého ve zmiňovaném ustanovení. Správce daně nepostupoval liknavě, neboť před vydáním trestních rozsudků nemusel mít žádné informace o tom, že žalobce ve vztahu k daňovému subjektu v rozhodném období vykonával nějaký vliv, pomocí kterého významně ovlivnil jeho chování. Výši příslušenství nedoplatku mohl ovlivnit žalobce zaplacením částky odpovídající újmě, kterou daňovému subjektu způsobil. Též druhou žalobní námitku má žalovaný za nedůvodnou, neboť sám žalobce proti závěrům žalovaného brojí a namítá, že nemají oporu v dokazování. Skutkový stav zjistily již trestní soudy, neboť žalobcem spáchaný trestný čin spočívá ve skutku, který zakládá ručení za daňový nedoplatek. Orgány finanční správy se nemohly od zjištění trestních soudů odchýlit. Další dokazování by proto postrádalo smysl.
15. Žalovaný též setrvává na závěru, že byly splněny podmínky § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. Daňovému subjektu nevznikl nedoplatek proto, že by mu vznikla daňová povinnost z jím uskutečněných zdanitelných plnění, nýbrž z důvodu podvodného vylákání odpočtů ze státního rozpočtu v souvislosti s plněními, jejichž přijetí pouze předstíral. Žalovaný následně rekapituloval své závěry ohledně způsobené *újm*y a *d*lhu. Dodal, že popsané protiprávní jednání žalobce nepochybně založilo vznik újm y na jmění daňového subjektu v podobě vzniku dluhů (nedoplatků) a jejich příslušenství. Proto nelze považovat za vadu či nesmysl, pokud je dluh žalobce v podobě nedoplatků zároveň újmou na jmění daňového subjektu. Závěrem žalovaný zdůrazňuje, že vznik ručení ani ručitelkou výzvu nelze považovat za uložení trestní sankce, proto nemohla být porušena zásada *ne bis in idem*. Uplatnění nároku na náhradu škody v trestním řízení (resp. v řízení adhezním) pak nelze považovat za podmínku nutnou pro domožení se peněžitého nároku po pachateli trestného činu.
16. V replice žalobce doplňuje, že pro aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu a prodloužení lhůty pro stanovení daňové povinnosti daňového subjektu (a tedy pro vydání výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem) bylo nutné, aby se popsaného trestního jednání dopustil právě daňový subjekt. Výklad zastávaný žalovaným by naboural právní jistotu daňových subjektů, kterým by se lhůta pro stanovení jejich daňové povinnosti mohla prodloužit v důsledku jednání kterékoliv jiné vlivné osoby či člena této právnické osoby. Názor žalovaného, že žalobce měl uhradit částku odpovídající daňové povinnosti jiného subjektu, popírá zásadu o nepřenositelnosti daňové povinnosti. Žalobce dále uvádí, že žalovaný chybně interpretoval rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, a že trestní rozsudky nelze považovat za předběžnou otázku podle § 99 daňového řádu. V této souvislosti žalobce odkazuje na závěry rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56. V ostatním žalobce setrvává na své předchozí argumentaci.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

17. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
18. O žalobě soud rozhodl bez jednání, neboť s tímto postupem účastníci souhlasili (žalobce výslovně a žalovaný implicitně) podle § 51 odst. 1 s. ř. s. Dokazování soud neprováděl, neboť si vystačil s poznatky plynoucími ze správního spisu. Důvody pro neprovedení navržených důkazních prostředků jsou uvedeny ve věcně související části odůvodnění. Zde však lze uvést,

že nebyly prováděny ani důkazy, které žalobce navrhl toliko v souvislosti s návrhy na přiznání odkladného účinku žalobě, neboť se netýkají merita věci.

Posouzení žaloby soudem

19. Soud úvodem předesílá, že se v rozsudku ze dne 14. 12. 2023, č. j. 51 Af 7/2023-75 (veřejně dostupném na www.nssoud.cz), zabýval rovněž vznikem povinnosti ručení za daňové nedoplatky daňového subjektu. V tam projednávané věci však soud posuzoval, zdali vznikl ručitelství závazek jednatele daňového subjektu jako člena voleného orgánu právnické osoby dle § 159 odst. 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). V případě žalobce oproti tomu orgány finanční správy dovodily vznik ručební povinnosti na základě § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. Nicméně obecná východiska plynoucí z právní úpravy v daňovém řádu jsou shodná, pročez z nich soud vychází i v tomto rozsudku.
20. 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.“
21. 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.“
22. Smyslem a účelem institutu ručení v daňovém řádu je zajištění splnění veřejnoprávní povinnosti platit daň 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. náleží Ústavního soudu ze dne 31. 5. 2000, sp. zn. I. ÚS 593/99).
23. 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). Takovéto 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, bod 18, a ze dne 6. 3. 2014, č. j. 1 Afs 3/2014-31, č. 3036/2014 Sb. NSS, bod 21). Legitimním cílem státu je sice vyměřit, vybrat a případně vymáhat daň, 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, bod 19).
24. Ručitelství závazek je rovněž akcesorické povahy, pročez sleduje osud hlavního závazku mezi primárním dlužníkem (daňovým subjektem) a věřitelem (správcem daně). Nebyla-li by proto daň účinně vyměřena, resp. daňový nedoplatek by neexistoval, netíží potenciálního ručitele ručební povinnost (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2007, č. j. 7 Afs 47/2007-77, č. 2559/2012 Sb. NSS).

Námítka uplynutí prekluzivní lhůty

25. Žalobce v první řadě namítá, že správce daně nebyl oprávněn ručitelskou výzvou podle § 171 odst. 1 daňového řádu vůbec vydat, neboť již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně.
26. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *„[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“*
27. 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.“*
28. Žalobce svou argumentaci opírá zejména o judikaturu, jež se formovala ještě za účinnosti předcházejícího zákona o správě daní a poplatků, který jednak v § 47 odst. 1 stanovoval tříletou lhůtu pro vyměření či doměření daně a jednak v § 70 odst. 1 šestiletou lhůtu platnou pro povinnost platit daň. Žalobce z ní dovozuje, že vydat ručitelskou výzvu je možné pouze v základní tříleté prekluzivní lhůtě. Soud se však s žalobcem neztotožnil, neboť žalobce nereflexuje změny, které nastaly v právním stavu nastoleném daňovým řádem.
29. Předně žalobcem uváděné rozsudky NSS (např. ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 52/2008-60, č. 1777/2009 Sb. NSS, ze dne 20. 11. 2008, č. j. 9 Afs 190/2007-54, či ze dne 24. 10. 2008, č. j. 2 Afs 81/2007-66) vycházejí ze závěrů, které vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007-96, č. 1754/2009 Sb. NSS (dále jen „věc Čechofracht“). Rozšířený senát se v daném usnesení zabýval otázkou týkající se lhůty pro vydání rozhodnutí vůči ručiteli, kterým se zakládá povinnost hradit celní nedoplatek za primárního dlužníka v řízení celním (nikoliv daňovém), dospěl však k výslovnému závěru, že institut ručení v obou typech řízení musí podléhat shodnému režimu. Uzavřel přitom, že platební výměr vydaný podle § 260l odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, účinný do 29. 7. 2016 (dále jen „starý celní zákon“), vůči celnímu ručiteli má stejnou právní povahu a účinky jako rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení vůči celnímu dlužníkovi. Proto rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno v propadné lhůtě tři let od konce roku, v němž celní dluh vznikl, nikoliv ve lhůtě stanovené pro vymáhání nedoplatků cla, tedy ve lhůtě šestileté promlčecí.
30. Navazující judikatura NSS potvrdila platnost citovaných závěrů i pro úpravu ručení v zákoně o správě daní a poplatků. V citovaných rozsudcích proto NSS vyslovil, že výzva, kterou správce daně podle § 57a zákona o správě daní a poplatků vyzývá ručitele k úhradě daňového nedoplatku za primárního dlužníka, musí být ručiteli doručena a nabýt právní moci rovněž v propadné lhůtě tři let od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 zákona o správě daní a poplatků), tj. promlčecí lhůta stanovená v § 70 téhož zákona se u daňového ručitele uplatní teprve po doručení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku a současně po uplynutí lhůty splatnosti daňového nedoplatku ve výzvě uvedené.
31. Výše uvedené je pro nyní posuzovanou věc podstatné z toho pohledu, že správce daně byl povinen ručitelskou výzvou vydat ve lhůtě pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, nikoli až v delší lhůtě pro placení daně upravené v § 160 odst. 1 daňového řádu. Orgány finanční správy však nebyly toho názoru, že by se pro vydání ručitelské výzvy v případě žalobce měla lhůta pro placení daně uplatnit. Oprávnění vydat ručitelskou výzvu dovozovaly z § 148 odst. 6 daňového řádu, který prolamuje jak subjektivní lhůtu pro stanovení daně v § 148 odst. 1 daňového řádu, tak i desetiletou objektivní lhůtu podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

32. Ustanovení § 148 odst. 6 přitom daňový řád upravuje zcela nově. Zákon o správě daní a poplatků jeho obdobu neobsahoval. Daňový řád tedy umožnil stanovení daně i po uplynutí původní prekluzivní lhůty, bylo-li vydáno pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu; v takovém případě je lhůstojné, zda již desetiletá prekluzivní lhůta uplynula. Daň lze v těchto případech stanovit bez ohledu na uplynutí zákonné lhůty, a to do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo právní moci soudní rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2021, č. j. 5 Afs 90/2020-40, č. 4218/2021 Sb. NSS, bod 41).
33. Žalobcem citovaná judikatura NSS, která reflektuje právní stav podle zákona o správě daní a poplatků, proto ani nemohla možnou aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu zohlednit, protože je nutné její závěry vzhledem k aktuálně účinné právní úpravě rozvést. Nadto již tehdy z ní plynulo, že se v případě dlužníka a ručitele uplatní samostatné prekluzivní lhůty, jejichž běh a konec na sobě nejsou závislé.
34. Rozšířený senát v usnesení ve věci *Čechofracht* v bodě 24 judikoval, že od okamžiku vzniku celního dluhu běží jak vůči ručiteli, tak dlužníkovi tříletá lhůta pro vyměření cla, v níž „*musí celní orgán o stanovení výše uvedené povinnosti ohledně každého z nich rozhodnout samostatně (pochopitelně v pořadí vyplývajícím z podstaty ručení). Pokud tak neučiní, jeho právo vůči danému subjektu zaniká. Požadavek samostatného rozhodnutí má za následek samostatný běh lhůty s ohledem na oba subjekty* (§ 268 odst. 2, respektive odst. 3 celního zákona). *Pokud celní úřad učiní před uplynutím tříleté lhůty úkon směřující k vyměření částky cla anebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Přerušování tříleté lhůty v důsledku takového úkonu se děje samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému celní úřad úkon učinil, tedy buď vůči ručiteli, anebo vůči dlužníkovi. Z této skutečnosti také plyne možnost, že vyměřovací lhůta může skončit odlišně pro dlužníka a odlišně pro ručitele v závislosti na aktivitě celního úřadu. Nejzazší hranicí pro oba subjekty pro vyměření (v případě ručitele přesněji stanovení povinnosti k úhradě dlužného cla za dlužníka) však vždy bude lhůta deseti let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 3 celního zákona).*“ (podtržení přidáno zdejším soudem).
35. Jelikož musejí být podle rozšířeného senátu NSS respektovány stejné principy vztahující se k postavení ručitele jak v celním, tak daňovém řízení, lze výše shrnuté plně vztáhnout i na běh prekluzivních lhůt podle daňového řádu. Ručitelkou výzvu je totiž nutné chápat v materiálním smyslu jako rozhodnutí 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, bod 27, a rozsudek NSS ze dne 13. 1. 2016, č. j. 6 Afs 161/2014-94, bod 22). Ve vztahu k ručiteli i k daňovému subjektu tak samostatně běží lhůta pro stanovení daně, jež může skončit v obou případech rozdílně v závislosti na úkonech, které budou ve věci toho kterého subjektu učiněny. Rozšířený senát ve věci *Čechofracht* tak sám prodloužení, resp. běh nové tříleté prekluzivní lhůty připustil, a to v návaznosti na § 268 odst. 3 starého celního zákona, ve znění účinném do 30. 4. 2004. Obdobné ustanovení obsahoval i § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Názor žalobce, že soudní praxe stanovila správci daně povinnost respektovat tříletou prekluzivní lhůtu bez možnosti jejího prodloužení při vydávání výzvy ručiteli k úhradě daňového nedoplatku, tak není správný. Jinou otázkou je, že podle tehdejší judikatury musela výzva adresovaná ručiteli v prekluzivní lhůtě nabýt i právní moci (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2009, č. j. 2 Afs 1/2009-54). To ale neznamená, že daná lhůta nemohla být ještě předtím přerušena úkonem podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

36. Soud proto shledal, že žalobcem citovaná judikatura nepředstavuje žádnou překážku pro aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu, na základě něhož by bylo možné ručitelkou výzvu vydat i po uplynutí subjektivní tříleté prekluzivní lhůty, či dokonce i desetileté objektivní lhůty. Ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu musí být vnímáno právě jako výjimka, která prolamuje základní pravidla § 148 odst. 1 a 5 daňového řádu. Žalobce sice jeho použití v replice zpochybnil tím, že trestného činu by se musel dopustit sám daňový subjekt, neboť se tato nová lhůta týká jeho daňové povinnosti, ale ani tomu soud nemohl přisvědčit.
37. Soud ze správního spisu ověřil, že daňovému subjektu byly dodatečné platební výměry ze dne 7. 6. 2016 na DPH za měsíce leden až červenec roku 2014 doručeny dne 19. 6. 2016, tj. v zákonné prekluzivní lhůtě podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Daňový subjekt však na takto doměřenou daň neuhradil ničeho, načež byl zrušen s likvidací (následný zánik daňového subjektu nemá vliv na povinnost ručitele uhradit nedoplatek – viz § 171 odst. 2 daňového řádu). Z likvidačního zůstatku správce daně nezískal žádné prostředky na úhradu daňových nedoplatků, ačkoliv měl k obchodnímu závodu daňového subjektu zřízeno zástavní právo (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 12. 2023, č. j. 51 Af 7/2023-75, bod 4). V důsledku zřízení zástavního práva byla opětovně přerušena lhůta pro placení daně podle § 160 odst. 2 a 3 písm. c) daňového řádu. Daňový nedoplatek tedy v době právní moci ručitelkou výzvy stále existoval, přičemž správce daně mohl povinnost nedoplatek zaplatit přenést z daňového subjektu na žalobce jakožto ručitele. Již výše soud ve shodě s orgány finanční správy uvedl, že ručitelkou výzva je v materiálním smyslu rozhodnutím o stanovení daně. Vůči ručiteli jde v podstatě o vyměření daně. A jelikož ve vztahu jak k daňovému subjektu, tak k žalobci jako ručiteli běží prekluzivní lhůty pro stanovení daně v zásadě nezávisle na sobě (vyjma jejich počátku), je nutné posuzovat aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu též ke každému zvlášť.
38. Žalobce byl trestními rozsudky spolu s dalšími osobami pravomocně shledán vinným ze spáchání zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 trestního zákoníku ve formě organizátorství podle § 24 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Žalobce se tedy nepochybně dopustil daňového trestného činu, který bezprostředně souvisel s daňovou povinností daňového subjektu (k tomu viz dále), která na něj byla ručitelkou výzvou přenesena. Ručitelkou výzva byla vydána (31. 5. 2022) a nabyla i právní moci ve spojení s napadeným rozhodnutím (31. 3. 2023) ve lhůtě podle § 148 odst. 6 daňového řádu, která by uplynula až 31. 12. 2023, neboť trestní rozsudky nabyly právní moci dne 8. 9. 2021.
39. Není přitom třeba zkoumat, zdali by se v důsledku trestních rozsudků rozběhla nová lhůta pro stanovení daně i daňovému subjektu, neboť jemu byla daňová povinnost doměřena ve lhůtě podle § 148 odst. 1 daňového řádu (viz výše). Povinnost doměřenou daň zaplatit tak mohla být přenesena na žalobce jako ručitele, u něhož byly podmínky pro aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu bezpochyby splněny, neboť byl shledán pachatelem daňového trestného činu, v důsledku kterého nedoplatky daňového subjektu vznikly.
40. Soud proto souhlasí s orgány finanční správy, že k marnému uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 6 daňového řádu v případě žalobce nedošlo. Žalobce jim proto nemůže vyčítat, že by pasivním přístupem způsobily prekluzi práva stanovit daň žalobci jako ručiteli. V návaznosti na pravomocné trestní rozsudky byl správce daně oprávněn ručitelkou výzvou vydat ve lhůtě dle § 148 odst. 6 daňového řádu. Daným ustanovením daňový řád přímo pamatuje na situace, v nichž je nutné pro pravomocně shledaný daňový trestný čin nově stanovit či doměřit daň. Správci daně tak nelze vytýkat, že dle uvedeného ustanovení postupoval. Soud proto ani neprováděl dokazování listinami z trestního řízení, jež mají

prokazovat vědomost správce daně o vlivu žalobce na daňový subjekt ještě před vydáním trestních rozsudků. Na posouzení věci by nemohly nic změnit. Nadto soud podotýká, že ze samotného trestního stíhání žalobce nelze presumovat, že bude i pravomocně odsouzen a že se v trestních rozsudcích popsanych skutků dopustil.

41. Z téhož důvodu nemá soud za nezákonnou výši příslušenství, resp. úroků z prodlení, kterou má žalobce též zaplatit. Vymožení nedoplatku na daňovém subjektu bylo těžko představitelné, neboť likvidátorka daňového subjektu v žádosti o souhlas správce daně s výmazem daňového subjektu z veřejného rejstříku ze dne 30. 10. 2018 potvrdila, že se nepodařilo žádný postižitelný majetek dohledat a že daňový subjekt nedisponuje žádnou likvidační podstatou podle § 187 odst. 1 občanského zákoníku. Zaplacení nedoplatku by tak zjevně bylo možné toliko ze strany jiné osoby, přičemž žalovaný trefně poukázal na možnost žalobce uhradit daňovému subjektu újmu, kterou mu ovlivněním způsobil. Tím by předešel vzniku ručitelského závazku a takového nárůstu úroků z prodlení (žalobce by plnil primárně podle § 71 odst. 1 z. o. k., tj. jeho argumentace o přenášení daňové povinnosti je nepřipadná). Zde lze přiměřeně odkázat na rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2007, č. j. 1 Afs 93/2006-48, č. 1263/2007 Sb. NSS, dle něhož není společník veřejné obchodní společnosti ručitelem trpného typu, který by nemohl ovlivnit plnění zákonných povinností primárního dlužníka. NSS naopak konstatoval, že *„je plně v jeho rukách, zda daňový dlužník – společnost splní svou povinnost a zda jeho vlastní ručitelství status vůbec bude aktivován. Může-li ručitel sám (resp. více ručitelů, je-li tu více společníků) zabránit tomu, aby nedoplatek společnosti - daňového dlužníka narůstal a s každým dnem se zvyšoval o dlužné penále (resp. nyní úrok z prodlení), a neučiní tak, jde to jen k jeho tíži. Je pak logické, že v důsledku této nečinnosti ponese povinnost hradit nejen daň, ale i její příslušenství.“* Stejně tak žalobce plně odpovídá za to, zdali ovlivnil daňový subjekt k jeho újmě a zda bude aktivováno žalobcovo ručení za dluhy daňového subjektu.
42. Soud nadto dodává, že poplatník je úroky z prodlení stížen za to, že nepřiznal a neuhradil svoji daňovou povinnost řádně v době, kdy byla splatná, tj. určitým způsobem porušil zákonem stanovenou povinnost řádně daň vypočítat a přiznat (viz rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 Afs 40/2018-40). Konkrétní výše úroku z prodlení je pak přímo úměrná délce prodlení, tj. čím delší je prodlení, tím vyšší bude úrok z prodlení (viz § 252 odst. 2 daňového řádu). Daňový subjekt však není při úhradě daně nijak závislý na době, kdy správce daně vydá rozhodnutí o doměření daně. Je to totiž primárně daňový subjekt, který je povinen přiznat a uhradit daň ve správné výši. Je věcí daňového subjektu, zda a kdy spornou daň zaplatí, přičemž při tomto uvažování musí brát v potaz i to, že pro eventuelní budoucí vznik úroku z prodlení je rozhodný den splatnosti daně. Jde tudíž k tíži daňového subjektu, že daň nezaplatil ve správné výši včas, a na tom logicky nemůže nic změnit ani délka daňového řízení (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 8. 2023, č. j. 43 Af 11/2022-23, body 20–22). Výslednou výši úroku z prodlení si tedy způsobil daňový subjekt sám, a to porušením zaplatit daň včas po dlouhou dobu. V případě splnění podmínek pro vznik ručitelského závazku, stíhá tato odpovědnost i žalobce jako ručitele daňového subjektu, jenž rovněž nebyl závislý na tom, kdy správce daně ručitelskou výzvu vydá (újmu daňovému subjektu mohl uhradit dříve). Jak uzavřel NSS v rozsudku ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014-76: *„[j]akkoliv je stěžovatel toho názoru, že výše jemu předepsaného úroku je vysoká, je třeba konstatovat, že především s ohledem na délku prodlení do jeho hmotněprávní sféry zasahuje způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené primární povinnosti.“*
43. Tento okruh žalobních bodů proto není důvodný.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí stran vlastního posouzení vzniku ručitého závazku

44. Soud dále přistoupil k posouzení žalobní námitky, dle které v napadeném rozhodnutí absentuje přezkoumatelná úvaha o naplnění podmínek vzniku ručení podle § 171 daňového řádu ve spojení s § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. V té souvislosti žalobce orgánům finanční správy rovněž vytýká, že se omezily na převzetí závěrů trestních rozsudků, aniž by ve věci vedly vlastní dokazování.
45. Nepřezkoumatelné správní rozhodnutí trpí takovými nedostatky, jež znemožňují seznat jeho obsah či důvody, tedy jej věcně přezkoumat. To znamená, že se správní orgány v řízení například nezabývaly všemi skutečnostmi rozhodnými pro jeho vydání (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Jde nejen o případ, kdy se k rozhodné skutečnosti správní orgán v napadeném rozhodnutí vůbec nevyjádřil a ani k ní nečinil v průběhu řízení žádné dokazování (neshromáždil podklady), ale též o případ, kdy správní orgán sice shromáždil podklady rozhodnutí vypovídající o rozhodné skutkové otázce, ovšem nijak tyto podklady nezhodnotil a neučinil z nich ve vztahu k této otázce žádný skutkový závěr (komentář k § 76 odst. 1 s. ř. s., Kühn, Z., a kol.: Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019).
46. Soud konstatuje, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal. Žalovaný vyhodnotil naplnění podmínek pro vznik ručitého závazku zejména v bodech 22 – 25 napadeného rozhodnutí, v nichž skutkový stav zjištěný z trestních rozsudků konfrontoval s předpoklady pro vznik ručební povinnosti vlivné osoby podle § 71 z. o. k. Soud proto s žalobcem nesouhlasí, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí v této souvislosti neprovedl přezkoumatelnou úvahu. Ostatně i to, že žalobce proti závěrům žalovaného brojí, potvrzuje, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, neboť v opačném případě by žalobce s úvahami žalovaného polemizovat nemohl, neboť by z napadeného rozhodnutí zjevné nebyly.
47. Soud nicméně dále zkoumal, zdali orgány finanční správy mohly své závěry opřít o skutkový stav plynoucí z trestních rozsudků.
48. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu „[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“
49. Podle § 99 odst. 1 daňového řádu „[v]yskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.“ Dle druhého odstavce platí, že „[s]právce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.“
50. Žalovaný v napadeném rozhodnutí postup orgánů finanční správy odůvodnil tím, že trestný čin, z jehož spáchání byl žalobce uznán vinným, spočívá ve skutku, který dle § 71 odst. 3 z. o. k. zakládá ručení za nedoplatky daňového subjektu. Vyšel přitom z rozsudku NSS ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, v jehož bodě 32 NSS mj. uvedl, že „[s]právce daně si může, pokud k tomu má dostatečné podklady, učinit sám úsudek o tom, že nebyla uhrazena daň, ačkoliv tímto jednáním mohlo zároveň dojít i k naplnění skutkové podstaty trestného činu. Proto nedopadá na takové posouzení § 99 odst. 2 daňového řádu, podle kterého si nemůže učinit úsudek

o tom, zda byl mj. spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. V takovém případě jde totiž o otázky na sobě nezávislé. Jiná je však situace, pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení. V takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet musí.“

51. NSS pokračoval tím, že obdobné platí i pro správní soud při přezkumu správního rozhodnutí, neboť i ten je podle § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Z ustálené judikatury civilních soudů k § 135 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, který stanoví ohledně trestných činů stejné pravidlo, je vázanost dána zejména výrokem o vině, a to právní i skutkovou částí. Rozsah vázanosti je pak dán tím, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu zároveň významnými okolnostmi pro rozhodnutí o uplatnění nároku (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 25. 10. 2007, sp. zn. 26 Odo 197/2006, či ze dne 16. 7. 2014, sp. zn. 28 Cdo 273/2014).
52. Pro vypořádání této námítky je proto podstatné, zdali výrok o vině žalobce v trestních rozsudcích, pokud jde o popis skutku, představuje významnou okolnost pro daňové řízení, tj. pro závěr, zdali v případě žalobce vznikl ručitelský závazek dle § 71 odst. 3 z. o. k.
53. Soud proto cituje z výroku o vině prvostupňového trestního rozsudku, jenž nebyl ve vztahu k žalobci odvolacím trestním rozsudkem jakkoliv změněn. Žalobce se zločinu podle § 240 odst. 1, 2 písm. a) a odst. 3 trestního zákoníku, spáchaného ve formě organizátorství podle § 24 odst. 1 písm. a) trestního zákoníku, dílem dokonaným, dílem ve stádiu pokusu podle § 21 téhož zákona, dopustil tím, že s dalším obžalovaným D. M.

„založili, organizovali a řídili nejméně v období od 1.1.2011 do 31.1.2015 na území České republiky, zejména v oblasti Středočeského Kraje a Prahy, činnost skupiny osob a společností, za účelem vylákání nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty od Finančního úřadu pro Středočeský Kraj, územní pracoviště Kladno, dříve též Finanční úřad Kladno, a jednotlivých územních pracovišť finančních úřadů pro Hlavní město Prahu, a to tak, že za uvedeným účelem nechali založit či zakoupit několik desítek společností a to zejména společnosti: DEMOSTAVBY s.r.o., IČ: 24124087 (...)

s plným vědomím toho, že tyto společnosti nebudou vykonávat žádnou hospodářskou činnost, což také nevykonávaly, případně ji pouze předstíraly, a tyto společnosti neměly zpravidla žádné zaměstnance, z větší části po celou dobu nebyly evidované v registru zaměstnavatelů České správy sociálního zabezpečení, nevedly žádné účetnictví ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb. v platném znění, případně pouze účelově vytvářely různé účetní či jiné listinné doklady ad hoc pouze pro účely daňových kontrol, a rovněž ve většině případů vykazovaly minimální pohyb na bankovních účtech s výjimkou inkasovaných (a posléze vybíraných či přeposílaných) nadměrných odpočtů DPH, a jediným účelem vzniku a existence společností bylo vylákání nadměrných odpočtů DPH, čehož bylo dosaženo tak, že na příslušné finanční úřady byly jménem těchto společností podávány na příkaz I. Š. a D. M. K. J., zesnulým M. K. (nar. X, zemř. X) a J. K. zcela smyšlená daňová přiznání k DPH, ve kterých společnosti vykazovaly vysoké obraty zpravidla ze stavební činnosti (...), přičemž uvedená daňová přiznání zpravidla vyhotovovali na pokyn I. Š. a D. M. v době od 1.1. 2011 do 16.5. 2012 K. J., v době od 16.5. 2012 do dne úmrtí při nehodě na motocyklu dne 22.7.2014 M. K., a následně od 22.7.2014 do doby zahájení trestního stíhání J. K., přičemž tato přiznání doručovali příslušným níže uvedeným finančním úřadům přímo či později prostřednictvím datových schránek výše zmíněných společností, jejichž ovládání dali jejich jednatelé k dispozici těmto osobám, takto

*vylákané finanční prostředky byly převáděny finančním úřadem pravidelně každý měsíc na bankovní účty uvedených společností, přičemž tyto bankovní účty nebyly fakticky ovládány jednateli společností, ale buď I. Š. či D. M., případně na jejich pokyn nejčastěji K. J., M. K. či J. K., (jmenovaným byly mimo jiné předávány i prostředky k elektronickému ovládní jednotlivých bankovních účtů a zpravidla figurovali vedle jednatelů společností jako disponenti bankovních účtů), finanční prostředky pocházející z vylákaných nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty takto převedené na bankovní účty jednotlivých společností byly z velké většiny vybírány hotově z bankovních účtů a to nejčastěji K. J., M. K. a J. K., či v menší míře jednotlivými jednateli na jejich pokyn, nebo byly převáděny na další bankovní účty společností užívaných k vylákání nadměrných odpočtů DPH mezi sebou či na společnosti personálně propojené nebo dokonce přímo ovládané I. Š., a tato činnost byla velice důmyslně prováděna tak, aby nevzbudila podezření ze strany finančního úřadu a to zejména vzhledem k druhu prokazované činnosti a relativně nízké výši jednotlivých odpočtů (...), a na základě popsané činnosti konkrétně: **1) + 2) obžalovaný I. Š. a D. M. společně** nejméně v době od 1.1.2011 do 31.1.2015 v úmyslu vylákat nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, dali pokyny k sestavení a odeslání jednotlivých daňových přiznání příslušným finančním úřadům a to v době od 1.1.2011 do 16.5.2012 K. J., v době od 16.5.2012 do 22.7.2014 zesnulému M. K. a v době od 22.7.2014 do 31.1.2015 J. K. (...), přičemž K. J., zesnulý M. K. a J. K. na základě těchto pokynů shora konkretizovaná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty skutečně podali nebo nechali podat, z větší části s výsledkem vyplacení uvedených částek nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty na bankovní účty dotčených obchodních společností,*

a dále I. Š. organizoval a řídil zajišťování jednatelů do těchto společností, či dával pokyny k zajištění těchto jednatelů, dával pokyny k založení společností, jejich nákupu a převodů na další osoby při doručení výzvy k postupu k odstranění pochybností ze strany finančních úřadů, včetně pokynů k nevedení účetnictví dotčených obchodních společností, dával pokyny k postupům při výběru hotovostních prostředků, dával pokyny k nakládání s finančními prostředky získanými z vyplacených nadměrných odpočtů, zajišťoval vyplacení finančních prostředků jednatelům společností za jejich činnost, přičemž tyto záležitosti obstarával buď sám nebo na základě pokynů podávaných D. M., K. J., zesnulému M. K. a J. K. a to vše prováděl s úmyslem soustavně získávat neoprávněný finanční prospěch vylákáváním nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty na úkor České republiky, zastoupené Generálním finančním ředitelstvím, Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1, (dále jen GFR), který dosáhl částky nejméně 310.241.106,- Kč a z toho bylo vyplaceno 297.613.509,- Kč a zároveň se pokusil vylákat částku ve výši nejméně 12.627.597,- Kč (...)

tedy obžalovaný I. Š. dílem úmyslně zosnoval a řídil vylákání výhody na dani a spáchal takový čin nejméně se dvěma osobami a ve velkém rozsahu, dílem úmyslně zosnoval a řídil jednání, které bezprostředně směřovalo k vylákání výhody na dani a spáchal takový čin nejméně se dvěma osobami a velkém rozsahu, v úmyslu trestný čin spáchat, přičemž k dokonání trestného činu nedošlo“.

54. Součástí výroku o vině je též tabulkový přehled daňových přiznání k DPH za zdaňovací období mj. i ledna až července 2014 podaných za daňový subjekt na pokyn žalobce a obžalovaného D. M. V tabulce je uvedeno datum podání daňového přiznání, vykazovaná částka nadměrného odpočtu, vyplacená částka finančním úřadem a případně nevyplacená částka z nárokovaného odpočtu.

55. Aniž by soud na tomto místě podrobněji rozváděl podmínky pro vznik ručitelského závazku dle § 71 odst. 3 z. o. k., má za to, že jednání žalobce popsané ve výroku o vině představuje okolnost významnou pro daňové řízení, neboť žalobce se jej účastnil jako organizátor, který svými pokyny řídil činnost celé skupiny osob za účelem podvodného vylákávání nadměrných odpočtů, a to mj. i prostřednictvím daňového subjektu, jehož chování bylo žalobcem dozajista ovlivňováno. Trestní rozsudky rovněž konkretizují, jaká částka byla daňovému subjektu ze strany orgánů finanční správy za jednotlivá zdaňovací období vyplacena (ke splnění podmínek vzniku ručení podrobněji viz dále).
56. Soud proto činí dílčí závěr, že orgány finanční správy byly trestními rozsudky vázány podle § 99 odst. 2 daňového řádu v rozsahu viny žalobce za výše popsané jednání, jehož popis je součástí skutkové věty výroku o vině. O ní si proto nemohly učinit vlastní úsudek. Naopak byly povinny vycházet z pravomocných trestních rozsudků.
57. Žalobci lze přisvědčit, že trestní soudy se nezabývaly tím, zdali byly v případě žalobce splněny podmínky pro vznik ručení dle § 71 odst. 3 z. o. k. To ale žalovaný ani netvrdil. Orgány finanční správy v napadeném a prvostupňovém rozhodnutí toliko převzaly trestními soudy zjištěný skutkový stav (z výrokové části trestních rozsudků), který následně vlastní úvahou posoudily z pohledu aplikace rozhodných ustanovení daňového řádu a z. o. k. Rozhodující je, že zjištěné skutkové okolnosti postačují pro naplnění podmínek ručitelské povinnosti. Další dokazování činěné správcem daně by proto bylo nadbytečné. Vyslovení viny v trestním řízení musí být respektováno ve všech dalších navazujících řízeních, respektive správce daně si v daňovém řízení nemůže činit sám úsudek, zda byl či nebyl spáchán trestný čin. Jestliže byly v trestním řízení zkoumány totožné skutkové okolnosti, je správce daně výrokem o vině (a skutkovou větou) vázán, a to včetně závěru, jenž byl ohledně tohoto jednání vysloven v pravomocných trestních rozsudcích (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2016, č. j. 10 Afs 54/2015-48, body 26 a 27). Žalobce navíc v žalobě ani konkrétně nezpochybňuje zjištěný skutkový stav. Toliko obecně namítá, že orgány finanční správy měly vést vlastní dokazování, ale již nedodává, v jakých konkrétních skutečnostech nebyly skutkové okolnosti zjištěny dostatečně (snad vyjma *újmy* a *dlubů* ovlivněné osoby). Soud má přitom za to, že trestní rozsudky poskytují oporu pro posouzení splnění podmínek vzniku ručitelského závazku (viz níže body 62 a násl.). Proto rovněž s ohledem na nekonkrétní výhrady žalobce stran skutkových zjištění, nemá soud za to, že by orgány finanční správy nemohly trestními soudy zjištěný skutkový stav převzít.
58. Žalobce se dovolává i rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56, č. 4469/2023 Sb. NSS, v němž se NSS zabýval výkladem § 99 odst. 1 daňového řádu, tedy charakteristikou předběžné otázky dle tohoto ustanovení. S odkazem na něj žalobce namítá, že trestní rozsudky nelze považovat za předběžnou otázku podle § 99 daňového řádu. Soud nicméně uvádí, že zmíněný rozsudek žalobcovu argumentaci nepodporuje.
59. Ve věci řešené NSS totiž nebyl vůbec aplikován § 99 odst. 2 daňového řádu, neboť tamní žalobkyní navrhovaný důkaz - trestní rozsudek - se netýkal její osoby či jejích statutárních orgánů, nýbrž jednatele a společníka obchodního partnera (viz bod 17 odkazovaného rozsudku). NSS se proto vzhledem k nosným důvodům napadeného rozsudku zabýval výkladem § 99 odst. 1 daňového řádu, tedy tím, zdali lze závěr ve výroku trestního rozsudku o uskutečnění zdanitelného plnění, který se ale týkal osoby odlišné od žalobkyně, považovat za předběžnou otázku dle § 99 odst. 1 daňového řádu.
60. V nyní řešené věci je ale situace odlišná. Trestními rozsudky byl za daňový trestný čin odsouzen přímo žalobce, jemuž byla ručitelskou výzvou v materiálním smyslu stanovena daňová povinnost, a proto se uplatní § 99 odst. 2 daňového řádu, tj. i vázanost orgánů

finanční správy trestními rozsudky. Přílehlavý je proto naopak rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31, jímž se NSS zabýval v bodě 26 rozsudku č. j. 6 Afs 125/2021-56. Shrnul, že v dané věci „*trestní soud ve výroku rozhodl, že pachatel trestného činu zkrácení daně byl skladovatelem, tedy poplatníkem spotřební daně u konkrétních lihovin. Nejvyšší správní soud uvedl, že orgány finanční správy jsou v daňovém řízení vedeném ohledně daňových povinností tohoto pachatele vázány touto skutkovou větou rozsudku trestního soudu. V dané věci tedy šlo o vázanost výrokem odsuzujícího rozsudku trestního soudu vydaného vůči stejné osobě, se kterou bylo vedeno řízení daňové. Jednalo se tedy o předběžnou otázku ve smyslu § 99 odst. 2 daňového řádu. Proto byl orgán finanční správy rozhodnutím jiného orgánu veřejné moci o této otázce vázán.*“ Shodná situace nastala i v případě žalobce, proto orgány finanční správy nepochybyly, pokud z trestních rozsudků vycházely.

61. Ani tento okruh žalobních bodů tudíž není důvodný.

Splnění podmínek pro vznik ručitého závazku

62. Dále žalobce zpochybňuje splnění podmínek pro vznik ručení dle § 71 odst. 1 a 3 z. o. k.
63. Podle § 71 odst. 1 z. o. k. „*[k]aždý, kdo pomocí svého vlivu v obchodní korporaci (dále jen „ovlivná osoba“) rozhodujícím významným způsobem ovlivní chování obchodní korporace (dále jen „ovlivněná osoba“) k její újmě, tuto újmu nahradí, ledaže prokáže, že mohl při svém ovlivnění v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu ovlivněné osoby.*“
64. Podle § 71 odst. 3 z. o. k. „*[v]livná osoba ručí věřitelům ovlivněné osoby za splnění těch dluhů, které jim ovlivněná osoba nemůže v důsledku ovlivnění podle odstavce 1 zcela nebo zčásti splnit.*“
65. Podle § 71 odst. 4 z. o. k. „*[v]livem podle odstavce 1 se rozumí také vliv vykonávaný prostřednictvím jiné osoby či jiných osob.*“
66. Jednání naplňující podmínky uvedené v § 71 odst. 1 z. o. k., které vede ke vzniku újmy obchodní korporace, je jednáním protiprávním. Tak tomu bude za předpokladu, že (i) jednající má přímý nebo nepřímý vliv na jednání nebo chování obchodní korporace, (ii) tento vliv je ve vazbě na konkrétní jednání nebo chování korporace rozhodující a významný a (iii) v jeho příčinné souvislosti dojde k chování korporace a ke vzniku újmy. Současně nesmí být dány okolnosti vylučující povinnost k náhradě škody (viz např. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 16. 11. 2020, č. j. 7 Cmo 347/2020-76, bod 23, či Havel, B. § 71 [Ovlivnění]. In: Štenglová, I. a kol. *Zákon o obchodních korporacích*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 240, marg. č. 10).
67. V případě splnění výše uvedených podmínek z. o. k. v § 71 odst. 3 zakládá ručení vlivné osoby věřitelům ovlivněné osoby (obchodní korporace) za splnění dluhů, které ovlivněná osoba nemůže v důsledku ovlivnění zcela či zčásti splnit. Věřitelé se tak mohou domoci svých pohledávek přímo po vlivné osobě, která ovlivnila chování či jednání obchodní korporace k její újmě.
68. Soud se v návaznosti na výše uvedené ztotožnil s žalovaným, že shrnuté podmínky byly v případě žalobce splněny.
69. Předně z výroku o vině žalobce z trestních rozsudků plyne, že žalobce společně s dalším obžalovaným D. M. založili, organizovali a řídili skupinu osob, jejímž cílem bylo neoprávněně vylákat nadměrné odpočty DPH od finanční správy. Za tím účelem nechali založit mj. právě i daňový subjekt – společnost DEMOSTAVBY s.r.o., a to s vědomím toho, že nebude vykonávat žádnou hospodářskou činnost, případně ji bude jen předstírat, protože jediným smyslem jeho existence bylo získání nadměrných odpočtů na dani. Již tento fakt svědčí o tom, že od samého počátku byl žalobce osobou, která stála za vznikem, resp. působením daňového subjektu se zřetelným úmyslem jej využívat k protiprávnímu jednání,

přestože žalobce sám nebyl členem žádného z volených orgánů společnosti ani jejím společníkem. Je přitom nerozhodné, že žalobce svůj vliv na chování daňového subjektu vykonával i prostřednictvím dalších osob (např. jeho jednatele či osob podávajících nepravdivá daňová přiznání; viz § 71 odst. 4 z. o. k.), případně společně s dalším obžalovaným D. M. Žalobce byl shledán jedním z organizátorů trestného činu a je nepochybné, že měl vedoucí roli. Případné posouzení D. M. jako další vlivné osoby vedle žalobce není předmětem tohoto řízení.

70. Žalobce svůj vliv na daňový subjekt vykonával prostřednictvím příkazů, na základě kterých byla smyšlená daňová přiznání k dani z přidané hodnoty vyhotovována a podávána. Nadměrné odpočty byly následně vypláceny na bankovní účty společností, které ale byly fakticky ovládnuty právě i žalobcem, případně na jeho pokyn dalšími osobami. Získané finanční prostředky byly poté vybírány v hotovosti či převáděny na další bankovní účty užívané k protiprávnímu jednání. To vše opět na základě pokynů žalobce. Konstatované tak dle soudu neumožňuje učinit jiný závěr, než že žalobce vykonával vliv na jednání daňového subjektu, který byl zároveň i rozhodujícím a významným, neboť žalobcem uplatňovaný vliv měl stěžejní význam na chování daňového subjektu (podávání daňových přiznání), které vedlo ke vzniku újmy. O významnosti žalobcova vlivu si lze učinit úsudek i na základě skutečnosti, že právě vylákávání nadměrných odpočtů bylo jediným smyslem existence daňového subjektu.
71. O kvalitě a závažnosti žalobcova vlivu na jednání daňového subjektu svědčí též to, že žalobce organizoval a řídil, případně dával pokyny k zajišťování jednatelů do společností, skrze něž byla trestná činnost vykonávána. Dle trestních rozsudků dával pokyny i k nevedení účetnictví, k postupům při výběru hotovostních prostředků, k nakládání s finančními prostředky z vyplácených nadměrných odpočtů, zajišťoval vyplácení peněz jednatelům společností za jejich činnost, a to vše prováděl s úmyslem soustavně získávat neoprávněný finanční prospěch na úkor České republiky, jenž dosáhl částky nejméně 310 241 106 Kč (z toho bylo vyplaceno 297 613 509 Kč a zároveň se pokusil vylákat částku ve výši nejméně 12 627 597 Kč).
72. Za splněnou má soud i další podmínku, tedy že v důsledku žalobcova vlivu byla daňovému subjektu způsobena újma. Obecně lze uvést, že újmu je podle § 2894 odst. 1 občanského zákoníku nutno rozumět újmu na jmění (§ 495 občanského zákoníku), tedy majetkovou újmu na straně aktiv či pasiv. Újma způsobená obchodní korporaci tak může spočívat toliko i ve vzniku dluhu, bez ohledu na to, zda korporace tento dluh uhradila (srov. přiměřeně rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313, bod 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). To, že skutečná škoda může spočívat i ve vzniku dluhu (viz § 2952 občanského zákoníku), je rozdílem oproti pojetí škody podle úpravy účinné do 31. 12. 2013, která nepovažovala za skutečnou škodu vznik dluhu, který dosud nebyl zaplacen (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2022, sp. zn. 30 Cdo 3751/2020, bod 28).
73. Podle žalovaného způsobenou újmu představuje povinnost neoprávněně získané nadměrné odpočty včetně příslušenství vrátit. Daňový subjekt nemohl nedoplatky na dani ani uhradit, jelikož byly vylákané peněžní prostředky vyváděny z jeho dispoziční sféry. Žalovaný též spatřoval újmu, jež byla v příčinné souvislosti s ovlivněním, v hotovostních výběrech a bezhotovostních platbách z účtů daňového subjektu, a to pro účely nesouvisející s jeho (legální) ekonomickou činností.

74. Žalobce namítá, že podle judikatury nemůže újmu představovat stanovená daňová povinnost, jelikož jí nedochází ke snížení majetku. Má se jednat o povinnou a zákonem předvídanou povinnost daňového subjektu.
75. Soud se však s žalobcem vzhledem k okolnostem projednávaného případu neztotožnil.
76. Žalobce na podporu své argumentace cituje z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 5. 6. 2018, č. j. 52 Af 72/2017-45, avšak nečiní tak důsledně a úplně. Označený soud v uvedeném rozsudku ve vztahu k zde řešené otázce uvedl, že *„se ztotožňuje s tvrzením žalobce, že výše vyměřené daně nemůže být automaticky vždy považována za škodu, a to již s ohledem na fakt, že výše daně je stanovená zákonem a jejich placení je povinné. 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 společností.“* Citované závěry byly vysloveny v souvislosti s ručební povinností statutárního orgánu obchodní společnosti, přičemž ve vztahu k tomu, zda lze doměření daně považovat za škodu, jsou jistě aplikovatelné i v nyní posuzovaném případě.
77. Ve věci žalobce je rozhodující, že daňový subjekt žádnou ekonomickou činnost nevykonával, tedy žádná zdanitelná plnění neuskutečnil ani nepřijal, jak plyne z odůvodnění jednotlivých dodatečných platebních výměrů a ostatně i z trestních rozsudků. Na základě pokynů žalobce byla přesto podávána daňová přiznání k DPH s údaji neodpovídajícími skutečnosti, na základě kterých byly nadměrné odpočty daňovému subjektu vypláceny. Nebýt jednání žalobce jako jednoho z organizátorů trestné činnosti, k doměření daně by ani nedošlo. Tím ale byla v důsledku žalobcova protiprávního jednání způsobena újma daňovému subjektu spočívající právě v doměření daně a vzniku povinnosti uhradit penále z částky doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu a dále i úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu. Žalobcem citovaný rozsudek označeného soudu tedy naopak podporuje úvahy žalovaného v napadeném rozhodnutí.
78. Žalobce se dovolává i usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 23 Cdo 3086/2017-884, z něhož citoval závěry soudů nižších instancí: *„V posuzované věci soud prvního stupně dospěl k závěru, že škoda (dosud) nevznikla, neboť k tomu, aby došlo ke vzniku škody, by muselo dojít ve sféře žalobce ke snížení jeho majetku nebo ke ztrátě očekávaného výnosu. Škodu v řešené věci pak mohly představovat pouze penále a úroky z prodlení, neboť byly vyměřeny správcem daně v souvislosti s porušením povinnosti při vedení účetnictví. (...) Škoda v podobě placení penále a úroků z prodlení dosud nevznikla. Soud prvního stupně rovněž uzavřel, že splácení doměřených daní nelze považovat za škodu, neboť povinnost platit daň žalobci vzniká ze zákona ve stanovené výši a daně stanovené v konkrétních částkách by žalobce správci daně musel platit tak či tak bez ohledu na to, zda jeho účetnictví bylo vedeno správně či nikoli. Nelze tedy hovořit o škodě ve vztahu ke splácení doměřené daně (...) „Odvolací soud shodně se soudem prvního stupně dospěl k závěru, že ke škodě na straně žalobce by došlo až v okamžiku, kdy by hradil penále či úroky z prodlení.“*
79. Soud uvádí, že ve shora uvedené věci civilní soudy případ posuzovaly podle právní úpravy účinné před 1. 1. 2014, pročež ani nemohly zohlednit, že škoda může spočívat i ve vzniku dluhu bez ohledu na to, zda korporace tento dluh uhradila (viz výše). Daňovému subjektu přitom byla daň dodatečně doměřena včetně penále, přičemž se nedoplatek dále zvyšoval o

úroky z prodlení. Z hlediska vzniku újmy je nerozhodné, zda na daňový nedoplatek již bylo něčeho uhrazeno. Z toho důvodu není odkazované usnesení zcela přiléhavé. Nadto doměřenou daň v případě daňového subjektu je nutno vnímat v kontextu celého případu. Daňovému subjektu byly vyplaceny nadměrné odpočty, na které ale neměl nárok, protože nevykonával žádnou ekonomickou činnost. Doměřená daň pak odpovídá nárokovaným odpočtům. Pokud by fiktivní daňová přiznání nebyla podávána, daňovému subjektu by žádná daňová povinnost ani nevznikla. Z pohledu daňového subjektu tak lze hovořit o vzniku dluhu vůči České republice reprezentované správcem daně, což podle občanského zákoníku zakládá skutečnou škodu (§ 2952 občanského zákoníku).

80. Soud souhlasí s žalovaným v tom, že újmu lze na straně daňového subjektu spatřovat i v okolnosti, že peněžní prostředky vyplacené na jeho bankovní účet byly následně na pokyn žalobce převáděny na bankovní účty jiných subjektů, případně vybírány v hotovosti, čímž se dostaly z dispoziční sféry daňového subjektu. Tím bylo znemožněno, aby daňový subjekt neoprávněně získané peněžní prostředky vrátil, resp. zaplatil doměřenou daň. Bez pochybností újmu představuje též penále, které bylo daňovému subjektu dodatečnými platebními výměry rovněž vyměřeno, a následné úroky z prodlení. To ostatně potvrzuje i žalobcem citovaná judikatura. Pro úplnost soud dodává, že i kdyby újmu představovaly pouze úroky z prodlení a penále, nelimitovaly by co do výše povinnost žalobce k úhradě dluhů, za které ručí, neboť z. o. k. v § 71 takové omezení neobsahuje. Rozhodné je, zdali ovlivněná osoba nemůže dané dluhy zcela či zčásti splnit v důsledku ovlivnění.
81. I tuto podmínku pro vznik ručení proto žalovaný vyhodnotil správně, přičemž trestní rozsudky poskytují dostatečný podklad pro jeho závěry. Není pravdou, že by z trestních rozsudků nijak nevyplývala existence a rozsah újmy daňového subjektu, neboť součástí výroku o vině je přehledná tabulka zachycující výši nárokovaných nadměrných odpočtů daňovým subjektem za jednotlivá zdaňovací období. Tam uvedeným částkám odpovídají i dodatečné platební výměry, jimiž byla daňovému subjektu DPH doměřována. Dodatečnými platebními výměry pak bylo stanoveno i penále, jehož výše činí 20 % z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani [viz § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Z podkladů v daňovém spisu proto bez pochybností plyne, jak správce daně k výši daňového nedoplatku dospěl. Výši neoprávněně vyplacených nadměrných odpočtů obsahují trestní rozsudky a výše penále a úroků z prodlení je daná zákonem. Nebylo proto třeba k této otázce vést další dokazování. Posouzení těchto skutečností jako újmy daňového subjektu pak mohly provést samy orgány finanční správy, aniž bylo třeba, aby o splnění podmínek dle § 71 odst. 1 z. o. k. bylo samostatně rozhodnuto v trestních rozsudcích.
82. Soud odkazuje na přesvědčivé odůvodnění žalovaného v bodech 29 – 33 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný osvětlil, proč si správce daně mohl o splnění podmínek pro aplikaci § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. učinit vlastní úsudek, a zároveň, proč se již neuplatní část pokynu 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“). Podle pokynu GFŘ č. D-18 je nezbytnou podmínkou pro vznik ručení podle § 71 odst. 3 z. o. k. i uplatnění náhrady ovlivněnou osobou vůči vlivné osobě, přičemž o splnění podmínek si správce daně nemůže vlastní úsudek učinit. Podle žalovaného byl ale tento právní názor překonán rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313, jehož závěry lze aplikovat i na ručení vlivné osoby podle § 71 odst. 3 z. o. k. S tím se soud ztotožňuje, neboť ovlivnění ze strany vlivné osoby k újmě ovlivněné osoby lze vypořádat jako otázku předběžnou, a rovněž vznik její ručitelství není podmíněn tím, zda vůči němu poškozená právnická osoba

uplatní nárok na náhradu škody. V případě opačného výkladu by byla ochrana věřitele iluzorní. Pro stručnost soud odkazuje na rozsudek ze dne 14. 12. 2023, č. j. 51 Af 7/2023-75, body 43 – 46 (veřejně dostupný na www.nssoud.cz), v němž se s obdobnou částí pokynu GFR č. D-18 ve vztahu k ručení člena statutárního orgánu již vypořádal, přičemž tam uvedené závěry se uplatní i v nyní projednávané věci.

83. Konečně pak nejsou dány ani okolnosti vylučující povinnost k náhradě škody, neboť žalobce se jakkoliv nesnažil prokázat, že mohl při svém ovlivnění v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu ovlivněné osoby. Povinnost prokázat tyto okolnosti přitom spočívá na žalobci, nikoli na správci daně (srov. § 71 odst. 1 z. o. k.).
84. Soud má proto za to, že jednání žalobce popsané ve skutkové větě výroku o vině trestních rozsudků lze označit za ovlivnění naplňující podmínky dle § 71 odst. 1 z. o. k. Vzhledem k tomu zbývá posoudit, zdali právě v důsledku ovlivnění nemohl daňový subjekt zcela či zčásti splnit dluhy věřitelů, za které má žalobce ručit, a to podle § 71 odst. 3 z. o. k.
85. Žalovaný pokládá za dluhy ve smyslu § 71 odst. 3 z. o. k. daňové nedoplatky, k jejichž úhradě byl žalobce vyzván jako ručitel. Žalobce však namítá, že újmou podle § 71 odst. 1 z. o. k. nemohou být zároveň dluhy podle odstavce třetího. Tomu však soud nepřisvědčil.
86. Žalobce vychází z mylného předpokladu, že nejprve musí vzniknout újma a až v důsledku této újmy může vzniknout dluh, za nějž vlivná osoba ručí. Soud se však shoduje s komentářovou literaturou, dle níž „[z]ákon nestanoví, že by se pro případ ručení vždy muselo jednat o dluhy již existující v době ovlivnění, a může se tedy jednat i o dluhy, které vznikly dříve či později, nicméně které ovlivněná osoba není schopna v důsledku negativního ovlivnění řádně a včas splnit.“ (Havel, B. § 71 [Ovlivnění]. In: Štenglová, I. a kol. *Zákon o obchodních korporacích*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 246, marg. č. 45). Ručitel tak neručí toliko za dluhy, které by vznikly až v návaznosti na vznik újmy. Může se jednat o dluhy stávající či i později vzniklé. Rozhodující je pouze to, zdali je ovlivněná osoba nemůže řádně a včas splnit v příčinné souvislosti s ovlivněním vlivnou osobou.
87. Na tomto místě lze vyjít rovněž ze závěrů, které civilní judikatura dovodila v souvislosti s ručením člena představenstva obchodní společnosti ještě podle předcházející právní úpravy v § 194 odst. 1 a 6 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „obchodní zákoník“). Dle tohoto ustanovení ti členové představenstva, kteří způsobili společnosti porušením právních povinností při výkonu působnosti představenstva škodu, odpovídají za tuto škodu společně a nerozdílně. Členové představenstva, kteří odpovídají společnosti za škodu, pak ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně, jestliže odpovědný člen představenstva škodu neuhradil a věřitelé nemohou dosáhnout uspokojení své pohledávky z majetku společnosti pro její platební neschopnost nebo z důvodu, že společnost zastavila platby.
88. V řízení vedeném proti členu představenstva jakožto zákonnému ručiteli podle citovaných ustanovení soudy posuzovaly dva okruhy okolností, jež jsou na sobě relativně nezávislé - splnění předpokladů vzniku zákonného ručení podle § 194 odst. 6 obchodního zákoníku, a dále to, zda žalobci svědčí pohledávka, za jejíž splnění má žalovaný člen představenstva ručit. Okolnosti vzniku a výše této pohledávky přitom mohou, ale nemusí souviset s okolnostmi vzniku a výše škody vzniklé společnosti, k jejíž náhradě je člen představenstva § 194 odst. 5 obchodního zákoníku povinen (rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 30. 8. 2017, sp. zn. 29 Cdo 4590/2016, ze dne 31. 5. 2018, sp. zn. 25 Cdo 5149/2016, nebo ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3979/2016).

89. Nejvyšší soud proto dovodil, že při posuzování splnění předpokladů pro vznik zákonného ručení za závazky společnosti podle § 194 odst. 6 obchodního zákoníku nelze zaměňovat škodu vzniklou společnosti, za niž člen představenstva odpovídá, a závazek společnosti, za jehož splnění člen představenstva ručí, což ale znamená, že škoda vzniklá společnosti (k jejíž náhradě je člen představenstva povinen) může, ale nemusí mít souvislost se závazkem společnosti, jehož splnění se věřitel společnosti domáhá vůči jejímu členu představenstva z titulu zákonného ručení (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 5. 2020, sp. zn. 27 Cdo 51/2019, body 19 a 20).
90. Citovaná judikatura tudíž nevyklučuje souvislost škody způsobené obchodní korporací a závazku, za jehož splnění ručí člen statutárního orgánu z titulu ručení. Dle soudu se tyto závěry uplatní i v případě ručení vlivné osoby podle § 71 odst. 3 z. o. k., neboť i zde je předpokladem vznik újmy ovlivněné osoby v důsledku ovlivnění. Proto soud nepovažuje úvahu žalovaného za chybnou. Ovlivněním vznikla újma na straně daňového subjektu, neboť žalobcovo jednání vedlo k doměření daně a vzniku penále a úroků z prodlení. To ale zároveň představuje dluh vůči (přeneseně) správci daně. Žalovaný srozumitelně popsal, že pro žalobcův vliv nemohl daňový subjekt nedoplatek zaplatit, neboť peněžní prostředky původně vyplacené na jeho bankovní účet byly převáděny mimo jeho dispoziční sféru či vybírány v hotovosti. Proto lze uzavřít, že daňový subjekt nemohl vzniklý dluh (který zároveň představuje jeho újmu – viz výše) vůči správci daně splnit v důsledku žalobcova vlivu.
91. Jinak řečeno, na daňový nedoplatek lze z pohledu daňového subjektu hledět jako na jemu způsobenou újmu a naopak z pohledu správce daně se jedná o dluh, jehož splnění daňový subjekt vůči správci daně tíží a za jehož splnění žalobce ručí. Dlužno ale dodat, že správce daně vyzval žalobce k úhradě toliko doměřené daně a úroků z prodlení, tj. nikoli penále. Žalobcovo tvrzení, že nebyla prokázána existence ani rozsah dluhu, za nějž ručí, je nedůvodné. Soud v bodě 81. výše shrnul, z čeho se částka nedoplatku skládá – 3 575 363 Kč činí souhrn doměřené daně za příslušná zdaňovací období, jenž odpovídá nárokovaným nadměrným odpočtům, a 2 567 703 Kč je částka odpovídající úrokům z prodlení, které vyplývají ze zákona. Pro úplnost soud dodává, že za zdaňovací období březen 2014 byla daňovému subjektu vyplacena částka o 26 030 Kč nižší, než činil nárokovaný odpočet, avšak správce daně tuto nevyplacenou část nadměrného odpočtu započítal na dlužnou daň z příjmů právnických osob daňového subjektu splatnou dne 1. 4. 2014 (viz str. 4 ručitelské výzvy), tj. i tuto částku je třeba považovat za dluh vůči správci daně (jelikož nárok na odpočet nevznikl, nemohl ji správce daně ani započítat). Soud míní, že daný výklad nevede k absurdním závěrům či nadbytečnosti § 71 odst. 3 z. o. k., neboť toto ustanovení směřuje k ochraně zájmů věřitelů, kteří jsou oprávněni domáhat se svých pohledávek přímo po vlivné osobě, kdežto § 71 odst. 1 z. o. k. chrání ovlivněnou osobu.
92. Podmínky pro vznik ručitelské povinnosti žalobce za daňový nedoplatek podle § 71 odst. 3 z. o. k. tudíž byly naplněny. Správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobce jako ručitele vyzval k úhradě nedoplatku (bez vyměřeného penále) daňového subjektu podle § 171 odst. 1 daňového řádu.
93. Namítl-li žalobce, že správce daně totožnou částku vymáhá i vůči jiným spoluobviněným, není to důvod zakládající nezákonnost napadeného a prvostupňového rozhodnutí. Ostatně soud se ve věci sp. zn. 51 Af 7/2023 zabýval ručením jednatele za týž daňový nedoplatek. Daňový řád nebrání tomu, aby k úhradě téhož nedoplatku bylo povinno vícero ručitelů na základě odlišných titulů. V takovém případě je třeba dovést společnou a nerozdílnou povinnost ručitelů plnit vymáhaný nedoplatek. Vůči sobě mají stejná práva jako

spoludlužníci, pročež je na nich, aby se v případě úhrady nedoplatku mezi sebou vypořádali (viz § 2027 občanského zákoníku).

94. Soud se s žalovaným shodl i v tom, že ručení podle § 171 odst. 1 daňového řádu může být založeno též v důsledku použití § 71 odst. 3 z. o. k., neboť nelze omezovat okruh předpisů upravujících ručení jen na hmotněprávní daňové předpisy (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2007, č. j. 1 Afs 93/2006-48, č. 1263/2007 Sb. NSS). Dluhem podle tohoto ustanovení pak jistě může být i daňový nedoplatek (viz žalovaným odkazované usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 7. 2007, č. j. 1 Afs 101/2004-58, č. 1352/2007 Sb. NSS).

Námítka porušení zásady ne bis in idem

95. Soud dále posuzoval námitku, zdali orgány finanční správy neporušily zásadu *ne bis in idem*, jelikož žalobci již byl trestními rozsudky uložen za shledané protiprávní jednání trest.
96. Obecně zásada *ne bis in idem* vyjadřuje zákaz někoho stíhat nebo potrestat dvakrát za stejnou věc, a proto je neodmyslitelnou a nezpochybnitelnou součástí spravedlivého trestního procesu (viz náleží Ústavního soudu ze dne 9. 7. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 6/03). Své uplatnění nenachází jen v rámci práva trestního, ale též v dalších právních odvětvích, např. v oblasti správního trestání (viz rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2005, č. j. A 6/2003-44, č. 1038/2007 Sb. NSS) či i v právu daňovém (srov. usnesení velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, č. 15/2017 Sb. rozh., k důsledkům uložení penále v daňovém řízení v trestním řízení). Tento princip je vyjádřen v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, jakož i v čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“). Předpokladem jeho uplatnění je jednak ukládání sankce trestní povahy a jednak totožnost skutku (viz rozsudek NSS ze dne 4. 3. 2009, č. j. 6 As 44/2008-142, č. 1842/2009 Sb. NSS, a dále rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022-24, bod 8).
97. Podle čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě „[n]ikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.“
98. Pojem *trestní řízení* užitý v citovaném ustanovení je však nutné vykládat ve světle obecných principů týkajících se korespondujících spojení *trestní obvinění* a *trest* v čl. 6 a 7 Úmluvy [viz Kmec, J. Kapitola XXXV [Právo nebýt souzen nebo trestán dvakrát (čl. 4 Protokolu č. 7)]. In: Kmec, J. a kol. *Evropská úmluva o lidských právech*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 1408]. Musí jít o řízení, které materiálně má trestněprávní povahu a je vedeno pro delikt trestněprávní povahy. Zda lze uloženou sankci považovat za *trest* ve smyslu čl. 6 a 7 Úmluvy či zda se v daném případě jedná o *trestní řízení* podle čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě, se odvíjí od vyhodnocení tzv. Engelova testu, neboť je třeba posoudit tři základní kritéria, jež byla poprvé formulována Evropským soudem pro lidská práva (dále jen „ESLP“) ve věci *Engel a ostatní proti Nizozemsku* (č. 5100/71 a další, rozsudek ze dne 8. 6. 1976, § 82).
99. Těmito kritérii jsou: 1) kvalifikace deliktu ve vnitrostátním právu; 2) povaha deliktu (obvinění); 3) druh a stupeň závažnosti sankce. Způsob hodnocení uvedených kritérií shrnul NSS např. v rozsudku ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 513/2021-48, v bodě 23: „*První kritérium (zda spornou sankci vnitrostátní právo formálně označuje jako trestní) je pouze výchozím bodem úvah a samo o sobě bez spojení se zbývajícími kritérii nemá význam. Druhá dvě kritéria jsou alternativní, tj. stačí naplnění jednoho z nich. Na druhou stranu není vyloučeno – zejména v komplikovaných případech - hodnocení obou kritérií ve vzájemné souvislosti. Při posuzování druhého a třetího kritéria se bere v úvahu mj. účel sankce, tj. zda cílem je např. peněžní kompenzace škody, anebo zda sankce je uložena jako trest s odstrašujícím a represivním účinkem a zda hrozící sankce je podstatná (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015,*

čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, *Odeř Agrar*, body 46 až 53; rozšířený senát zde vycházel z obsáhle citované judikatury ESLP, zejm. pak z rozsudku velkého senátu ESLP ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, č. 73053/01; srov. k tomu později shodně např. rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016, *AB proti Norsku*, č. 24130/11 a 29758/11, § 105 až § 107, event. zcela nedávno rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 3. 11. 2022, *Vegotex International S.A. proti Belgii*, č. 49812/09, § 67 násl.).“

100. V projednávané věci žalobce namítá, že orgány finanční správy požadují jeho další majetkový postih v podobě ručení za nedoplatek daňového subjektu, ačkoli byl za jednání vymezené v trestních rozsudcích již potrestán (tato okolnost plyne již z trestních rozsudků a sama o sobě postačuje jako důkaz o uložení trestu v trestním řízení, proto soud pro nadbytečnost neprováděl dokazování k tomu, jaký další majetek byl žalobci v trestním řízení zajištěn).
101. Soud podotýká, že daňový nedoplatek, jenž má žalobce z titulu ručení uhradit, se skládá z doměřené daně a úroků z prodlení. Ani u jedné z těchto složek nedoplatku však nelze dovodit, že by se jednalo o sankci trestní povahy. Soud vychází zejména z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS (dále jen „věc *Odeř Agrar*“), v němž rozšířený senát se zřetelem k právní úpravě v Úmluvě a judikatuře ESLP dospěl k závěru, že penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 daňového řádu má povahu trestu; je na ně proto třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy. Současně ale dodal, že „*tyto garance se nevztahují ani na úrok z prodlení, ani na samotnou vyměřenou či doměřenou daň, korespondují-li svým podstatným účelům.*“ (viz bod 66).
102. Základním smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši (viz § 1 odst. 2 daňového řádu; rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, bod 39). Daňové řízení naopak zásadně neslouží k trestání daňových subjektů, byť některé z institutů daňového práva mají povahu trestu ve smyslu čl. 6 Úmluvy (rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017-54, bod 19). Nelze ale mít za to, že by doměření daně povahu trestní sankce mělo, neboť slouží k naplnění primárního cíle správy daní, tj. ke správnému stanovení daňové povinnosti. V projednávaném případě nelze dovodit, že by se správce daně od tohoto základního smyslu doměření daně odchýlil, neboť daň byla daňovému subjektu doměřena, jelikož jeho daňová přiznání neodpovídala skutečnosti. Doměřená daň tak slovy rozšířeného senátu koresponduje svým podstatným účelům.
103. Povahou úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu se v návaznosti na usnesení rozšířeného senátu ve věci *Odeř Agrar* zabýval NSS např. v rozsudku ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022-24, v němž poukázal na další rozhodnutí, v nichž NSS potvrdil, že úrok z prodlení upravený v § 252 daňového řádu bez dalšího nemá povahu platebního deliktu (trestní sankce). Zdůraznil též, že v judikatuře NSS nevyvstala pochybnost, že by zákonem stanovená výše úroku z prodlení byla přemrštěná, což je kategorie objektivní, nikoli subjektivní, závislá na poměrech konkrétního daňového subjektu. Současně potvrdil, že tento závěr lze učinit i vzhledem k právní úpravě účinné do 31. 12. 2020, kdy výše procentní sazby úroku z prodlení dosahovala vyšších hodnot. Na základě toho lze uzavřít, že ani úrok z prodlení, jenž je po žalobci jako ručiteli požadován, nelze považovat za trest ve smyslu Úmluvy.
104. Na tomto místě je třeba zopakovat, že správce daně žalobce nevyzval k úhradě penále, které bylo daňovému subjektu vyměřeno, jež by jako jediné mohlo být v případě žalobce trestní sankcí. Soud se tak povahou penále nemusel ve vztahu k žalobci dále zabývat.

105. Závěrem soud posuzoval, zdali sama aplikace institutu ručení podle § 171 daňového řádu nemůže být považována za *trest*. Z hlediska prvního kritéria Engelova testu ručení, resp. výzva k úhradě nedoplatku za primárního dlužníka nejsou označeny jako trestní sankce. To samo o sobě ale ještě o ničem nevypovídá. Je třeba se proto zabývat jeho povahou, smyslem a účelem. Princip jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu vyžaduje, aby stejný právní institut, který je vlastní více právním odvětvím, byl pokud možno koncipován a vykládán shodně. Proto nelze přijmout názor, že ručení ve veřejném a soukromém právu jsou něco odlišného. Případné odlišnosti nemohou zasáhnout do samé podstaty. I ručení upravené v daňovém řádu má svůj předobraz v právu občanském. Jeho základní funkcí je proto funkce zajišťovací, neboť slouží k zajištění splnění daňových povinností jinou osobou namísto toho, koho jinak primárně taková povinnost stíhá (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007-96, body 15 a 17). Tomu odpovídá i systematické zařazení úpravy ručení v dílu 4 (zajištění daní) hlavy páté (placení daní) části třetí daňového řádu. Již z toho vyplývá, že účelem ručení i podle daňového řádu není „potrestat“ ručitele, nýbrž zajistit splnění povinnosti primárního dlužníka. Obecně lze říci, že vznik ručitelského závazku není trestem ze své podstaty.
106. V § 171 daňový řád upravuje ručení zákonné, které je založeno jiným právním předpisem. U žalobce orgány finanční správy dovodily vznik ručení na základě § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. Nutno dodat, že ručení vlivné osoby je založeno výhradně v důsledku jejího jednání, tedy jako následek ovlivnění ovlivněné osoby k její újmě vlivnou osobou. Záleží toliko na vlivné osobě, zdali bude jednat tak, že svým vlivem způsobí ovlivněné obchodní korporaci újmu. Pokud ano, je povinna k její kompenzaci, neboť se dopustila protiprávního jednání, primárně však v rovině deliktního práva soukromého, nikoli v rovině práva trestního. Vedle povinnosti nahradit ovlivněné osobě způsobenou újmu stíhá vlivnou osobu ručební povinnost ve vztahu k dluhům věřitelů, jež ovlivněná osoba nemůže v důsledku ovlivnění splnit. I v tomto případě je ale primárním účelem sanace dluhů poškozených věřitelů. Je zřejmé, že pro vlivnou osobou jako ručitele bude mít aktivace ručení nepříznivé dopady, avšak nejedná se o trestní sankci. Účelem není ručitele finančně potrestat. Zákon se tím snaží ochránit věřitele ovlivněné obchodní korporace před důsledky protiprávního jednání vlivné osoby.
107. Z výše uvedeného vyplývá, že byť se podle § 171 odst. 1 daňového řádu jedná o ručení zákonné, je třeba zkoumat i předpoklady, které stanovují zvláštní právní předpisy pro vznik ručitelského závazku. Obsah a rozsah ručení nelze primárně odvozovat z ustanovení daňového řádu, nýbrž právě ze zákona, který povinnost ručení ukládá (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne ze dne 24. 7. 2007, č. j. 1 Afs 101/2004-58, č. 1352/2007 Sb. NSS). U ručení vlivné osoby soud jeho sankční povahu v rovině práva trestního nedovodil, neboť i to primárně plní funkci zajišťovacího institutu a chrání věřitele ovlivněné osoby, tedy má i funkci uhrazovací. Není ani vyloučeno, že se vznik ručitelského závazku negativně neprojeví v majetkové sféře ručitele, neboť zaplatit nedoplatek na dani stále tíží i primárního dlužníka, jenž může i po vydání výzvy ručiteli přistoupit ke splnění svého dluhu. Avšak i v případě, že ručitel nedoplatek za dlužníka zaplatí, náleží mu právo požadovat po dlužníkovi náhradu za plnění poskytnuté věřiteli, tzv. subrogační regres [viz § 1937 odst. 2 občanského zákoníku; Baxa, J. § 171 (Výzva ručiteli). In: Baxa, J. a kol. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.]. Tyto principy pak snižují možné dopady na postavení ručitele, byť samozřejmě nelze vyloučit, že vzhledem k okolnostem bude ručitel povinen dluh zaplatit, aniž by se mu dostalo odpovídající náhrady. Nicméně v případě ručení podle § 71 odst. 3 z. o. k. může sám potenciální ručitel

svým vlastním chováním odvrátit jeho vznik, neboť může uhradit ovlivněné osobě způsobnou újmu, pročez by k aplikaci § 71 odst. 3 z. o. k. ani nemělo dojít.

108. Vzhledem ke shora uvedenému soud ani nedovodil, že by výzva učiněná správcem daně ručiteli k úhradě nedoplatku daňového subjektu byla trestní povahy. Správce daně je oprávněn ji vydat toliko tehdy, pokud povinnost ručení ukládá ručiteli zákon. Proto nelze odhlížet od podmínek, za kterých ručitelství závazek podle zvláštního právního předpisu vzniká. Jestliže soud v tomto případě dovodil, že ručení žalobce jakožto vlivné osoby není trestní povahy, nelze mít za to, že by jej správce daně trestal, pokud se toliko domáhá zaplacení dluhu, za jehož splnění žalobce ručí.
109. Soud nadto zohledňuje i skutečnost, že „trestní“ povahu obvinění v oblasti daňového práva je potřeba vykládat restriktivně. Ostatně i tam, kde se Úmluva na daňové penále či obdobné pokuty výjimečně použije, takové specifické „trestné činy“ či „trestní obvinění“ nespádají do „*tvrdého jádra trestního práva Úmluvy*“, proto se na ně nepoužijí striktně ani všechny trestněprávní záruky Úmluvy (viz rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 513/2021-48, bod 29 a judikaturu tam citovanou).
110. Vzhledem k výše uvedenému soud nemá aplikaci institutu ručení podle § 171 daňového řádu založeného na základě § 71 odst. 3 z. o. k. za sankci trestní povahy. Již jen proto nemohla být porušena zásada *ne bis in idem*, neboť žalobci nebyly uloženy tresty ve dvou různých *trestních řízeních*. Nebylo proto třeba se zabývat tím, zdali byla naplněna podmínka totožnosti skutku.
111. Namítá-li žalobce, že správce daně multiplikuje jeho postih, neboť jej vyzval na základě týchž skutečností k úhradě nedoplatku za další zainteresovanou obchodní korporaci, soud konstatuje, že předmětem řízení je přezkum napadeného rozhodnutí, jež se týká splnění podmínek pro vznik ručitelství závazku v souvislosti s nedoplatkem daňového subjektu, tj. společností DEMOSTAVBY. Případný vznik ručení za nedoplatky jiných společností je třeba posuzovat v samostatných řízeních (soud proto neprováděl dokazování návrhovou výzvou k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 30. 6. 2023, č. j. 3210796/23/2110-00540-209704). Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud žádné pochybení na základě uplatněných námitek nezjistil.
112. Konečně soud poznamenává, že nebylo povinností správce daně, aby nárok na náhradu škody (úspěšně) uplatňoval 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, bod 35). Navíc argumentace žalobce je v tomto ohledu vnitřně rozporná, pokud na jednu stranu pro tvrzené porušení zásady *ne bis in idem* vylučuje úhradu nedoplatku z titulu ručení, a na straně druhé volá po uplatnění škody v trestním řízení, v rámci něhož by tento nárok mohl být uspokojen. Tato tvrzení se navzájem vylučují. V prvostupňovém a napadeném rozhodnutí orgány finanční správy řádně zdůvodnily, proč mají podmínky pro vznik ručení za splněné a prokázané. Soud se s nimi ztotožnil. Ani tyto žalobní námítky proto nejsou důvodné.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

113. Pro shora uvedené shledal soud žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
114. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 30. dubna 2024

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu