



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mráky v právní věci žalobce: **M. M.**, zast. advokátem Mgr. et Mgr. Jiřím Flamem, Ph.D., Rohanské nábřeží 671/15, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2023, čj. 12024/23/5100-41453-711400, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2023, čj. 51 Af 7/2023-75,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2023, čj. 51 Af 7/2023-75, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2023, čj. 12024/23/5100-41453-711400, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 24 456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. et Mgr. Jiřího Flama, Ph.D.

### **O d ů v o d n ě n í :**

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

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

## I. Vymezení věci

[2] Žalobce byl od 17. 2. 2012 jediným jednatelem společnosti DEMOSTAVBY s. r. o. Dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 6. 2016 Finanční úřad pro Středočeský kraj společnosti DEMOSTAVBY doměřil daň z přidané hodnoty za leden až červenec 2014 v celkové výši 3 575 363 Kč a sdělil jí penále z doměřené daně. Finanční úřad na základě šetření policie shledal, že společnost DEMOSTAVBY ve skutečnosti nevykonávala žádnou ekonomickou činnost a byla založena pouze za účelem vylákání nadměrných odpočtů DPH.

[3] Doměřenou daň a penále společnost DEMOSTAVBY nezaplatila. Následně byla společnost zrušena s likvidací. Z likvidačního zůstatku finanční úřad nezískal žádné prostředky na úhradu daňových nedoplatků.

[4] Rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 9. 2021, sp. zn. 3 To 10/2021, ve spojení s rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 6. 2. 2020, sp. zn. 2 T 64/2017, byl žalobce spolu s dalšími osobami uznán vinným ze spáchání zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve formě pomoci, a to dílem dokonaným, dílem ve stadiu pokusu. Žalobce se na trestné činnosti organizované skupiny osob založené za účelem soustavného získávání prospěchu vylákáváním neoprávněných odpočtů DPH vědomě podílel mj. tím, že „na pokyny I. Š. a D. M. v době nejméně od 17. 2. 2012 do 31. 12. 2014 v čistě formální funkci jednatele společnosti DEMOSTAVBY [...] nevedl žádné účetnictví, umožnil disponovat s bankovním účtem společnosti postupně K. J., zesnulému M. K. a J. K., podepisoval fiktivní daňová přiznání či umožnil jejich podpis jiným osobám a od doby, kdy bylo možné podávat daňová přiznání elektronicky, předal všechny podklady k ovládnutí datových schránek elektronicky, s vědomím, že společnost nerealizovala žádnou obvyklou hospodářskou činnost, a za formální působení v uvedené společnosti obdržel na svůj účet či také v hotovosti různé platby, které nijak nebyly vedeny v účetnictví společnosti, [...] a veškerou tuto činnost prováděl s vědomím a srozuměním, že uvedené společnosti mohou být užívány k podávání zcela smyšlených daňových přiznání, s cílem neoprávněně získávat majetkový prospěch na úkor České republiky, k čemuž také většinou došlo a touto činností tedy umožnil způsobit újmu České republice zastoupené finančním úřadem v rozsahu odpovídajícímu výši vylákávaných nadměrných odpočtů DPH a to za společnost DEMOSTAVBY s.r.o. nejméně 13 507 993 Kč, z toho byla vyplacena částka ve výši 12 381 589 Kč a částka ve výši nejméně 1 126 404 Kč vyplacena nebyla“ (převzato z výroku o vině žalobce – pozn. NSS). Dle vrchního soudu přitom žalobce „velmi dobře věděl o systému fungujících společností, do kterého byl sám začleněn jako formální představitel spol. DEMOSTAVBY s.r.o., a sám dále zprostředkoval kontakty na další“ osoby, o čemž nepochybně svědčí záznamy telefonních hovorů (viz body [265] až [267] rozsudku vrchního soudu). Za tuto trestnou činnost byl žalobci uložen trest odnětí svobody v trvání 5 roků, peněžitý trest v celkové výši 350 000 Kč a trest zákazu činnosti spočívající v zákazu činnosti spojené s výkonem funkcí ve statutárních orgánech obchodních společností a družstev na dobu 5 roků.

[5] Finanční úřad zaslal žalobci dne 31. 5. 2022 **ručitelskou výzvu** podle § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kterou vyzval žalobce jakožto ručitele za daňové nedoplatky společnosti DEMOSTAVBY k uhrazení daňového nedoplatku ve výši

pokračování

6 143 066 Kč. Tato částka odpovídala výši doměřené DPH za leden až červenec 2014 a úroku z prodlení. Finanční úřad na základě trestních rozsudků shledal, že žalobce nevykonával funkci jednatele společnosti DEMOSTAVBY s péčí řádného hospodáře, čímž způsobil společnosti škodu v podobě daňových nedoplatků. Vzhledem k tomu žalobci vznikla povinnost ručení podle § 171 daňového řádu ve spojení s § 159 odst. 1 a 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

[6] Proti ručitelské výzvě podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl a ručitelskou výzvu potvrdil. Žalovaný shodně s finančním úřadem dovodil, že žalobci vznikla povinnost ručení za daňové nedoplatky společnosti DEMOSTAVBY na základě § 159 odst. 1 a 3 občanského zákoníku. Žalobce byl totiž v rozhodných zdaňovacích obdobích jediným jednatelem společnosti DEMOSTAVBY, prostřednictvím které dle trestních rozsudků neoprávněně vylákal nadměrné odpočty DPH. V roli jednatele působil žalobce pouze formálně, neboť nevedl žádné účetnictví, umožnil disponovat s bankovním účtem jiným osobám, podepisoval fiktivní daňová přiznání s vědomím, že společnost nevykonávala žádnou hospodářskou činnost, a to vše s cílem získat majetkový prospěch na úkor státu. Společnost DEMOSTAVBY neměla žádný postižitelný majetek, veškeré peněžní prostředky byly vybírány v hotovosti. Vzhledem k tomu byly splněny zákonné podmínky pro vznik ručitelského vztahu. K vydání ručitelské výzvy přitom správce daně přistoupil před uplynutím lhůty podle § 148 odst. 6 daňového řádu, tudíž daňová povinnost neprekludovala.

[7] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud především dospěl k závěru, že nejsou pochyby o žalobcově odpovědnosti za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY, a tedy splnění zákonných podmínek ke vzniku jeho ručení. Dále se krajský soud zabýval žalobcem namítanou prekluzí daňové povinnosti, promlčení jeho odpovědnosti za náhradu škody společnosti DEMOSTAVBY a namítaným procesním pochybením žalovaného, který prý v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil žalobce s novými podklady a nedal mu možnost se k nim vyjádřit. Krajský soud shledal všechny žalobní námítky nedůvodnými a žalobu zamítl.

## II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

### II. A. Kasační stížnost

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále stěžovatel) kasační stížnost, ve které uvedl tři okruhy kasačních námitek:

- Krajský soud chybně neshledal, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu;
- Krajský soud nesprávně posoudil námitku promlčení stěžovatelovy odpovědnosti za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY;
- Nebylo prokázáno, že stěžovatel společnosti DEMOSTAVBY způsobil škodu jako člen jejího statutárního orgánu porušením povinnosti při výkonu této funkce, ani to, že takovou škodu nenahradil.

*K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu v řízení před žalovaným*

[9] Stěžovatelem namítané procesní pochybení žalovaného spočívalo v tom, že žalovaný nerespektoval § 115 odst. 2 daňového řádu a před vydáním svého rozhodnutí neseznámil stěžovatele s novými podklady a nedal mu možnost se k nim vyjádřit, případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků.

[10] Konkrétně stěžovatel namítl, že v prvním stupni řízení neměl možnost cokoli tvrdit či prokazovat, neboť ručitelská výzva je prvním úkonem v řízení. Jádro řízení se tedy přesunulo před žalovaného, u kterého musí být stěžovateli zabezpečena jeho procesní práva garantovaná daňovým řádem. To se však kvůli porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nestalo. Stěžovatel upozornil na dva nové podklady, které žalovaný doplnil do spisu, a dále na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, sp. zn. 27 Cdo 59/2022, který žalovaný zohlednil ve svém rozhodnutí, ačkoli byl tento rozsudek vydán až po vydání ručitelské výzvy finančním úřadem a podle stěžovatele změnil v rozporu s jeho legitimním očekáváním postup předvídaný v pokynu GFŘ č. D-18. Krajský soud chybně uzavřel, že doplnění těchto podkladů a zohlednění rozsudku Nejvyššího soudu nenutí žalovaného postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

*K nesprávnému posouzení námitky promlčení stěžovatelovy odpovědnosti za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY*

[11] Podstata druhé stěžovatelovy námitky spočívala v tom, že krajský soud nesprávně posoudil promlčení nároku na náhradu škody společnosti DEMOSTAVBY vůči stěžovateli jako jejímu jednatele. Podle stěžovatele promlčení nároku na náhradu škody společnosti DEMOSTAVBY vůči němu znamenalo zánik jedné z podmínek zákonného ručení podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku, čímž zaniklo jeho postavení ručitele za daňové nedoplatky společnosti podle daňového řádu.

[12] V této kasační námitce stěžovatel dále uvedl, že vůči němu nemohla být ručitelská výzva vydána ve speciální prekluzivní lhůtě podle § 148 odst. 6 daňového řádu. Finančnímu úřadu nic nebránilo zahájit řízení a zaslat stěžovateli ručitelskou výzvu ještě předtím, než se promlčel nárok na náhradu škody společnosti DEMOSTAVBY vůči stěžovateli jako jejímu jednatele. Finanční úřad vůbec nemusel vůbec čekat na výsledek trestního řízení. Byl to koneckonců finanční úřad, kdo podal na policii trestní oznámení s podezřením na spáchání trestného činu, a bylo mu proto i známo, kdo společnosti škodu mohl způsobit. Mohl tak včas zahájit řízení se stěžovatelem jako ručitelem, a to předtím, než se promlčela náhrada škody společnosti DEMOSTAVBY vůči stěžovateli.

*K neprokázání způsobení škody společností DEMOSTAVBY a ani toho, že stěžovatel tuto škodu nenahradil*

[13] Konečně stěžovatel namítl, že žalovaný prozatím ani neprokázal, že stěžovatel porušením svých povinností při výkonu funkce jednatele způsobil společnosti DEMOSTAVBY škodu, resp. že stěžovatel společnosti způsobenou škodu nenahradil. Tyto skutečnosti podle stěžovatele především nevyplývají z trestních rozsudků a žalovaný se jimi samostatně nezabýval.

pokračování

## *II. B. Vyjádření žalovaného*

[14] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který navrhuje její zamítnutí.

### *K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu*

[15] K prvnímu okruhu kasačních námitek žalovaný navrhl drobnou korekci rozsudku krajského soudu, která ovšem nemá vliv na nedůvodnost stěžovatelem snesených námitek. Podle žalovaného měl krajský soud v případě „dvou nových podkladů“, které v době vydání ručitelské výzvy nebyly součástí spisu, na mysli rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 2. 2020, sp. zn. 2 T 64/2017, a potvrzení likvidátorky společnosti DEMOSTAVBY o tom, že daňové nedoplatky přihlášené do její likvidace nebyly uhrazeny. Žalovaný však nesouhlasí s tím, že se jednalo o nové dokumenty. Těmito dokumenty finanční úřad v době vydání ručitelské výzvy naopak disponoval a byly součástí spisu, sdělením likvidátorky správce daně argumentoval v ručitelské výzvě a finanční úřad také opakovaně v odůvodnění ručitelské výzvy odkázal na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 9. 2021, sp. zn. 3 To 10/2021, kterým bylo rozhodováno o odvolání obžalovaných proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 6. 2. 2020. Listiny, které krajský soud označil za „nové“, pouze nebyly součástí postoupeného spisového materiálu, a proto si je žalovaný od správce daně vyžádal. Tento úkon však nepředstavoval opatření nových důkazů, proto nebyly splněny podmínky pro postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Je tedy namístě korigovat rozsudek krajského soudu, námitka však není důvodná. Konečně odkázal-li žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí na závěry rozsudku Nejvyššího soudu (viz bod [10]), nejednalo se o žádnou nově zjištěnou skutečnost, nýbrž o vypořádání argumentace stěžovatele. Ani v souvislosti s rozsudkem Nejvyššího soudu se tedy § 115 odst. 2 daňového řádu nemusel použít.

### *K námitce promlčení*

[16] Žalovaný souhlasil s krajským soudem, že stěžovatel mylně zaměňuje nárok společnosti DEMOSTAVBY na náhradu škody s povinností uhradit daňové nedoplatky na DPH, tedy s nárokem daňových orgánů vůči této společnosti, ve vztahu k níž je stěžovatel v postavení daňového ručitele. Stejně je, že stěžovatel neručí správci daně za náhradu škody, ale za daňové nedoplatky společnosti. Z tohoto důvodu daňová pohledávka správce daně nesleduje osud pohledávky společnosti DEMOSTAVBY na náhradu škody. Neuhrazená škoda pouze vymezuje rozsah ručení stěžovatele. Proto nelze úspěšně namítat promlčení ručitelského závazku z důvodu, že se promlčela pohledávka společnosti DEMOSTAVBY na náhradu škody vůči stěžovateli. Ručení stěžovatele se řídí daňovým řádem, který obsahuje vlastní právní úpravu, nikoli občanským zákoníkem.

### *K neprokázání způsobení škody a ani toho, že stěžovatel tuto škodu nenahradil*

[17] Zde žalovaný především upozornil, že stěžovatel pouze zopakoval svou žalobní argumentaci, aniž ovšem reagoval na právní hodnocení krajského soudu. Podle žalovaného je tedy stěžovatelova kasační stížnost v této části nepřijatelná. Pokud by NSS neshledal kasační stížnost v této části nepřijatelnou, jsou stěžovatelovy námitky rovněž nedůvodné.

[18] K tvrzení stěžovatele, že údajně nebylo prokázáno, že by společností DEMOSTAVBY způsobil škodu, odkázal žalovaný na trestní rozsudky a na skutečnost, že stěžovatel byl jediným jednatelem společnosti. Krajský soud se zabýval obsahem rozsudků v trestní věci stěžovatele, z nichž jednoznačně vyplývá, že stěžovatel porušil svou povinnost jednat s péčí řádného hospodáře.

[19] K tvrzení stěžovatele, že údajně nebylo prokázáno, že stěžovatel škodu nenahradil, žalovaný uvedl, že v řízení ohledně této otázky nebylo sporu. Stěžovatel v průběhu odvolacího řízení provedení úhrady škody společností DEMOSTAVBY netvrdil. Naopak navrhol výslech svědků za účelem prokázání, že k tomu nebyl společností DEMOSTAVBY ani vyzván. Uvedené logicky vede k závěru, že škoda uhrazena nebyla. To, že by stěžovatel společností DEMOSTAVBY škodu uhradil, nevyplývá ani z okolností daného případu (správce daně zjistil, že společnost DEMOSTAVBY nedisponuje žádným majetkem a že vymáhání nedoplatků by u ní bylo prokazatelně bezvysledné).

### III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[20] Kasační stížnost je **důvodná**. NSS se neztotožnil s právním názorem žalovaného a krajského soudu ohledně významu promlčení stěžovatelovy odpovědnosti za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY a jeho významem pro trvání stěžovatelova daňového ručení (viz část III. C níže).

[21] Protože stěžovatel v okruhu kasačních námitek týkajících se údajného porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným a námitky promlčení jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY obecně namítl i (částečnou) nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, posoudil NSS se stejnou mírou obecnosti nejprve tuto otázku. Přitom dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu z hlediska přezkoumatelnosti jistě ob stojí. Rozsudek krajského soudu je dostatečně odůvodněný, z rozsudku je zřejmé, na základě jakých skutečností a právních závěrů se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného. V rozsudku nechybí reakce na žádnou z žalobních námitek. Jedná se o rozsudek srozumitelný, který je opřen o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud žalobu zamítl. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu tedy není důvodná.

#### III. A. V řízení před žalovaným nebyl porušen § 115 odst. 2 daňového řádu

[22] Ze stěžovatelem snesených kasačních námitek se NSS zabýval nejprve údajným porušením § 115 odst. 2 daňového řádu. V případě důvodnosti této kasační námitky by NSS musel zrušit rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného již jen na základě procesního pochybení. Stěžovatel namítl, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť mu neumožnil seznámit se s doplněnými podklady rozhodnutí a vyjádřit se k nim.

[23] Úvodem NSS uvádí, že v nynější věci není sporné, že žalovaný podle § 115 odst. 2 daňového řádu nepostupoval. NSS tedy musí posoudit, zda nedostatek uvedeného postupu

pokračování

představoval procesní pochybení, pro které je třeba rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit. Krajský soud dospěl k závěru, že absence postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. NSS s krajským soudem souhlasí.

[24] Jak uvedl již krajský soud v bodu 56 svého rozsudku, postavení ručitele v daňovém řízení je specifické. Ručitel do daňového řízení totiž vstupuje až na základě výzvy správce daně podle § 171 daňového řádu ve fázi platební, kdy je již daň daňovému subjektu pravomocně vyměřena. Teprve doručením ručitelské výzvy stanovující uhrazovací povinnost daňovému ručiteli tak pro něj začíná daňové řízení. Až od této doby může ručitel účinně uplatňovat svá procesní práva, a chránit tak svá hmotná práva (srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, N 23/48 SbNU 263, body 27 a 29). Ručitelova obrana se tedy z logiky věci soustředí do odvolacího řízení, které mu zaručuje § 171 odst. 4 daňového řádu. Nynější stěžovatel ostatně odvolání podal a svého práva tedy využil.

[25] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

[26] Během odvolacího řízení přibyly do správního spisu dva dokumenty – rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 2. 2020 a potvrzení likvidátorky společnosti DEMOSTAVBY o tom, že společnost nedisponuje žádným majetkem ze dne 30. 10. 2018.

[27] Jak je však patrné z výše citovaného § 115 odst. 2 daňového řádu, postup podle tohoto ustanovení se uplatní ve dvou případech: a) pokud odvolací orgán provede v rámci odvolacího řízení dokazování; b) pokud odvolací správní orgán dospěje k odlišnému právnímu posouzení nepříznivému pro odvolatele.

[28] Ani k jednomu případu v nynější věci ovšem nedošlo. Žalovaný potvrdil zákonnost ručitelské výzvy – jistě tedy nedospěl k odlišnému právnímu posouzení nepříznivému pro odvolatele. Žalovaný v odvolacím řízení ani neprovedl dokazování. Rozsudek krajského soudu ze dne 6. 2. 2020 musel být stěžovateli znám, neboť se jednalo o prvoinstanční rozsudek v jeho trestní kauze, který následně přezkoumal Vrchní soud v Praze rozsudkem ze dne 8. 9. 2021; jím finanční úřad argumentoval již v ručitelské výzvě adresované stěžovateli. Potvrzení likvidátorky společnosti DEMOSTAVBY sice stěžovateli známo být nemohlo, ovšem do věci rovněž nepřineslo nic nového, neboť pouze písemně potvrdzovalo výchozí premisu celé věci, že společnost DEMOSTAVBY nedisponuje žádným majetkem, ze kterého by mohly být uhrazeny její dlužné daňové povinnosti, a proto je namístě vyzvat k úhradě stěžovatele jako ručitele. Také o potvrzení likvidátorky ze dne 30. 10. 2018 se správce daně navíc zmínil již v ručitelské výzvě adresované stěžovateli – srov. poslední odstavec na s. 4 pokračující na s. 5 výzvy. V obou případech tedy žalovaný pouze pro úplnost doplnil spisový materiál o opisy obou zmíněných dokumentů, aniž však jejich prostřednictvím prováděl jakékoli dokazování.

[29] NSS tedy uzavírá, že žalovaný provedeným doplněním jen kompletoval správní spis. Neprováděl tak ovšem dokazování ani nezměnil právní posouzení věci. Se skutečnostmi obsaženými v doplněných dokumentech naopak pracoval již finanční úřad v ručiteltské výzvě. Nebyly tedy naplněny podmínky § 115 odst. 2 a žalovaný nemusel postupovat podle tohoto ustanovení. Ani tato námitka tedy není důvodná.

[30] Nedůvodná je i stěžovatelova argumentace rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022 - 313. Ani tímto rozsudkem totiž žalovaný nedokazoval, ale využil jej při svém právním hodnocení věci. Ani zde tedy nebyl naplněn žádný z důvodů pro postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Jestliže stěžovatel dále upozornil, že rozsudek Nejvyššího soudu byl vydán až po vydání ručiteltské výzvy, důvodná není ani tato námitka. Daňové řízení totiž tvoří jeden celek a žalovaný jako odvolací správní orgán rozhoduje podle skutkového a právního stavu ke dni vydání svého rozhodnutí. Žalovaný tedy nijak nepochybil, pokud pro své právní posouzení věci využil rozsudek Nejvyššího soudu vydaný v mezidobí mezi jeho rozhodnutím a vydáním ručiteltské výzvy.

### III. B. *K prekluzi vydání ručiteltské výzvy*

[31] Ačkoli stěžovatel v kasační stížnosti prekluzi stanovení daně výslovně nenamítal, zaměřil se NSS dále na tuto otázku. Jedná se totiž o skutečnost, ke které NSS přihlíží z úřední povinnosti (např. zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, N 38/52 SbNU 387, či nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, N 77/52 SbNU 729). Sporná otázka spočívá v tom, zda lze § 148 odst. 6 daňového řádu obsahující speciální prekluzivní lhůtu použít pouze vůči daňovému subjektu (tedy v nynějším případě pouze vůči společnosti DEMOSTAVBY), nebo i vůči daňovému ručiteli (tedy v nynějším případě vůči stěžovateli), a daňovému ručiteli tedy stanovit povinnost k úhradě daňového nedoplatku na základě této prekluzivní lhůty.

[32] Finanční úřad doměřil společnosti DEMOSTAVBY dlužnou daň a penále za zdaňovací období leden až červenec 2014 v červnu 2016. Stěžovateli byla ručiteltská výzva zaslána až dne 31. 5. 2022. Žalovaný i městský soud dospěli k závěru, že k prekluzi pro vydání ručiteltské výzvy nedošlo. Zaujaly totiž závěr, že § 148 odst. 6 daňového řádu, který prolamuje standardní prekluzivní lhůty (obsažené v § 148 odst. 1, resp. 5 daňového řádu) pro vyměření daně, je možné použít i na stěžovatele jako daňového ručitele. NSS s nimi souhlasí. K tomu NSS vedly následující úvahy.

[33] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu činí prekluzivní lhůta pro stanovení daně 3 roky. Podle odst. 5 téhož ustanovení je její maximální délka 10 let. V § 148 odst. 6 ovšem daňový řád dává správci daně novou pravomoc, respektive stanoví zcela novou lhůtu pro stanovení daně, která je nezávislá na obecné prekluzivní lhůtě (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 182/2021 - 57, bod 35, či nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, N 165/78 SbNU 469, bod 17). Daňový řád zde stanoví, že bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně, lze v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, stanovit



pokračování

daň do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci. Stěžovatel byl pravomocně odsouzen rozsudkem Vrchního soudu ze dne 8. 9. 2021; podle žalovaného i městského soudu se přitom i na daňového ručitele použije § 148 odst. 6 daňového řádu, a proto lhůta pro stanovení daně (resp. vydání ručiteltské výzvy) stěžovateli uplynula až dne 31. 12. 2023.

[34] Povahou ručiteltské výzvy se NSS zabýval především v rozsudku ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 Afs 52/2008 - 66, č. 1777/2009 Sb. NSS. Byť se tento rozsudek zabýval právní úpravou obsaženou ve starém daňovém řádu (zákon č. 337/1992 Sb.), jeho závěry jsou podle NSS použitelné i pro nynější právní úpravu. NSS v tomto rozsudku dospěl k závěru, že ručiteltská výzva představuje rozhodnutí o stanovení daně a musí být vydána ve lhůtě pro stanovení daně, nikoli ve lhůtě pro placení daně. Tento závěr je rozhodný i pro nynější věc.

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

[36] Z nadpisu § 148 i systematiky daňového řádu bezesporu vyplývá, že celý § 148 upravuje lhůty pro stanovení daně. Jak již NSS výše uvedl, odst. 6 tohoto ustanovení obsahuje speciální (zcela svébytnou) lhůtu pro stanovení daně. Ve světle rozsudku sp. zn. 1 Afs 52/2008 (viz bod [34]), ve kterém NSS dospěl k závěru, že ručiteltská výzva představuje rozhodnutí o stanovení daně a musí být vydána ve lhůtě pro stanovení daně, nikoli ve lhůtě pro placení daně, NSS neshledal žádný důvod, proč by se „speciální“ lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 6 nemohla použít i na daňového ručitele, neboť ve vztahu k daňovému ručiteli představuje ručiteltská výzva rozhodnutí o stanovení daně.

### III. C. *K námitce promlčení*

[37] Dále se NSS zabýval údajným nesprávným posouzením – ze strany krajského soudu – námitky promlčení stěžovatelovy odpovědnosti za náhradu škody způsobené společností DEMOSTAVBY.

[38] Podstata stěžovatelovy argumentace spočívala v tom, že pokud se promlčela jeho odpovědnost za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY, zaniklo i jeho postavení jako ručitele za daňové nedoplatky společnosti DEMOSTAVBY.

[39] Krajský soud se touto námitkou zabýval v bodě 54 svého rozsudku, ve kterém dospěl k závěru, že stěžovatel mylně zaměňuje nárok společnosti DEMOSTAVBY na náhradu škody s její povinností uhradit daňové nedoplatky na DPH, tedy s nárokem daňových orgánů vůči této společnosti, ve vztahu k níž je stěžovatel v postavení daňového ručitele. Jak podle krajského soudu vysvětlil již žalovaný, neuhrazená škoda společnosti DEMOSTAVBY pouze vymezuje rozsah ručení stěžovatele (srov. § 159 odst. 3 občanského zákoníku), avšak nemění nic na tom, že stěžovatel ručí za jiný dluh dané společnosti, konkrétně za její daňové nedoplatky. Stěžovatelem zmiňovaná pohledávka společnosti na náhradu škody, která je dle jeho tvrzení již promlčena, se totiž podle krajského soudu

skutečně liší od daňových pohledávek za doměřenou DPH, na které se soukromoprávní úprava promlčení nevztahuje. Pro účely správy daní je vznik a doba trvání ručitelského závazku komplexně upravena v daňovém řádu. Na tom dle krajského soudu nic nemění skutečnost, že hmotněprávní základ ručitelského závazku má v daném případě oporu v § 159 odst. 3 občanského zákoníku, na který § 171 odst. 1 daňového řádu blanketně odkazuje (v části „*pokud mu zákon povinnost ručení ukládá*“). Krajský soud se tedy ztotožnil s právním názorem žalovaného a námitku shledal nedůvodnou.

[40] NSS s právním názorem krajského soudu a žalovaného nesouhlasí.

[41] Podle § 171 odst. 1 daňového řádu je nedoplatek 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.

[42] Daňový řád v tomto ustanovení obsahuje blanketní právní normu odkazující na zvláštní zákon ukládající daňovému ručiteli povinnost k ručení. Žalovaný jako zvláštní zákon ukládající stěžovateli povinnost k ručení označil občanský zákoník – konkrétně jeho § 159 odst. 3, podle kterého nenahradil-li člen voleného orgánu právnické osobě škodu, kterou jí způsobil porušením povinnosti při výkonu funkce, ačkoli byl povinen škodu nahradit, ručí věřiteli právnické osoby za její dluh v rozsahu, v jakém škodu nenahradil, pokud se věřitel plnění na právnické osobě nemůže domoci.

[43] S tímto dílčím závěrem NSS souhlasí; již dříve NSS potvrdil, že povinnost ručení za daňové nedoplatky může založit i právní předpis soukromoprávního charakteru (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2008, čj. 5 Afs 173/2006 - 74, č. 2303/2011, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2003, čj. 30 Ca 110/2001 - 30, č. 182/2004 Sb. NSS, ve kterých správní soudy posvětily daňové ručení založené zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník).

[44] Kde se však právní názor NSS rozchází s krajským soudem i žalovaným, je otázka významu stěžovatelovy odpovědnosti za náhradu škody způsobené společností DEMOSTAVBY pro jeho daňové ručení a promlčení této odpovědnosti. Krajský soud i žalovaný dospěli k závěru, že neuhrazená škoda společnosti DEMOSTAVBY pouze vymezuje rozsah ručení stěžovatele, ovšem vznik a doba trvání ručitelského závazku se řídí daňovým řádem. S tím NSS nesouhlasí.

[45] Sám krajský soud v bodě 54 svého rozsudku uvedl, že hmotněprávní základ ručitelského závazku má v daném případě oporu v § 159 odst. 3 občanského zákoníku, na který § 171 odst. 1 daňového řádu blanketně odkazuje. Daňový řád v tomto ustanovení konkrétně uvádí, že *nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá*.

[46] Ze znění citovaného ustanovení je zřejmé, že základní podmínkou, která aktivuje ručitelskou povinnost třetí osoby, je, že této osobě jiný zákon povinnost ručení ukládá. Již výše NSS uvedl, že v nynější věci je jiným zákonem ukládajícím ručení občanský zákoník – konkrétně jeho § 159 odst. 3, podle kterého: *Nenahradil-li člen voleného orgánu právnické*

pokračování

*osobě škodu, kterou jí způsobil porušením povinnosti při výkonu funkce, ačkoli byl povinen škodu nahradit, ručí věřiteli právnické osoby za její dluh v rozsahu, v jakém škodu nenahradil, pokud se věřitel plnění na právnické osobě nemůže domoci.*

[47] V případě ručitelského závazku založeného § 159 odst. 3 občanského zákoníku se tedy nejedná o standardní (smluvní) ručení podle § 2018 a násl. občanského zákoníku, ale jedná se o zvláštní případ ručení založeného zákonem při splnění zákonem stanovených podmínek. Z § 159 odst. 3 občanského zákoníku je zřejmé, že základní podmínka, která aktivuje zákonnou povinnost ručení člena voleného orgánu právnické osoby, je, že tento člen je (stále) odpovědný za škodu, kterou právnické osobě způsobil. Zanikla-li tedy v důsledku promlčení povinnost člena voleného orgánu (kterým je v nynější věci stěžovatel jako bývalý jednatel společnosti DEMOSTAVBY) nahradit právnické osobě způsobenou škodu, zanikl tím jeden z předpokladů existence zákonného ručení podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku. K tomuto závěru se přihlásila civilistická odborná literatura [srov. ŠTENGLOVÁ, Ivana, ŠUK, Petr. *Některé důsledky porušení péče řádného hospodáře (nejen) v judikatuře českých soudů*. Obchodněprávní revue, 2021, č. 3, s. 153-164] a rovněž judikatura civilních soudů – srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 1. 2023, sp. zn. 4 Cmo 129/2022. Na zmiňovanou odbornou literaturu přitom stěžovatel výslovně odkazoval již v žalobě, resp. v odvolání adresovaném žalovanému.

[48] Krajský soud i žalovaný se podle NSS tedy mylí, pokud dospěly k závěru, že § 159 odst. 3 občanského zákoníku vymezuje pouze rozsah stěžovatelova ručení. Toto ustanovení nevymezuje pouze rozsah ručení, ale i jeho vznik a zánik (např. i uhrazením způsobené škody) – k tomu srov. již výše opakovaně cit. ustanovení § 171 odst. 1 daňového řádu, které uvádí, že *nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá*. Podle NSS tedy, s ohledem na závěry občanskoprávní doktríny a judikatury, pokud se promlčí povinnost člena voleného orgánu právnické osoby k náhradě škody, kterou tento člen právnické osobě způsobil, zákon mu povinnost ručení nadále již neukládá, což se odráží i do jeho povinnosti k daňovému ručení podle § 171 odst. 1, která pak již neexistuje.

[49] Pokud by NSS posvětil právní názor krajského soudu a žalovaného, byl by podle NSS nedůvodně zvýhodněn věřitel (kterým je v nynější věci finanční úřad jako správce daně – resp. tedy stát) oproti jiným věřitelům společnosti DEMOSTAVBY, a to ve vazbě na postavení stěžovatele jako ručitele. Právní norma soukromého práva, kterou § 159 odst. 3 občanského zákoníku bezpochyby je, by totiž podle právní názoru krajského soudu i žalovaného vymezovala pouze rozsah stěžovatelova ručení, ovšem především ohledně zániku jeho ručitelské povinnosti by se již neuplatnila a namísto ní by se uplatnila (pro stát výhodnější) úprava obsažená v daňovém řádu. K takovému výkladu však podle NSS není důvod. Pokud je stěžovatelovo ručení založeno § 159 odst. 3 občanského zákoníku, a tímto ustanovením je vymezen i jeho rozsah, není podle NSS žádný důvod, aby se neaplikovala (soukromoprávní) právní skutečnost působící zánik stěžovatelova ručení a spočívající v promlčení jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností.

[50] Stěžovatel má tedy pravdu, pokud namítá, že promlčením jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY, kterou stěžovatel způsobil jako její jednatel, by zanikl jeden z předpokladů pro existenci zákonného ručení podle § 159 odst. 3

občanského zákoníku, a stěžovatel by se touto námitkou tedy mohl ubránit povinnosti plnit (z titulu zákonného ručení podle § 171 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 159 odst. 3 občanského zákoníku) na pohledávku věřitele (kterým je v nynější věci finanční úřad jako správce daně).

[51] Závěr přijatý NSS však neznamená, že se nynější stěžovatel skutečně (nutně) zproští své povinnosti k daňovému ručení. K tomu NSS podotýká, že dnes již letitá a ustálená judikatura Ústavního i Nejvyššího soudu totiž připouští prolomení námitky promlčení v případě, kdy je tato námitka v rozporu s dobrými mravy nebo kdy představuje zneužití práva (k tomu srov. např. již nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1997, sp. zn. II. ÚS 309/95, N 6/7 SbNU 45, nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 9. 2005, sp. zn. I. ÚS 643/04, N 171/38 SbNU 367, či nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2021, sp. zn. III. ÚS 3358/20, N 108/106 SbNU 213; z judikatury Nejvyššího soudu poté např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 11. 2001, sp. zn. 25 Cdo 2905/99, Soubor rozhodnutí Nejvyššího soudu č. C 1058, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 25 Cdo 2648/2003, Soubor civilních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu č. C 2955, či rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 1. 2018, sp. zn. 27 Cdo 2826/2017, Sběrka soudních rozhodnutí a stanovisek č. R 29/2019 civ.)

[52] Například v posledně citovaném rozsudku Nejvyšší soud uvedl, že dobrým mravům zásadně neodporuje, namítá-li někdo promlčení práva uplatňovaného vůči němu, neboť institut promlčení přispívající k jistotě v právních vztazích je institutem zákonným, a tedy použitelným ve vztahu k jakémukoliv právu, které se podle zákona promlčuje. Uplatnění promlčecí námitky by se přičilo dobrým mravům jen v těch výjimečných případech, kdy by bylo výrazem zneužití tohoto práva na úkor účastníka, který marné uplynutí promlčecí doby nezavinil a vůči němuž by za takové situace zánik nároku na plnění v důsledku uplynutí promlčecí doby byl nepřiměřeně tvrdým postihem ve srovnání s rozsahem a charakterem jím uplatňovaného práva a s důvody, pro které své právo včas neuplatnil. Tyto okolnosti by přitom musely být naplněny v natolik výjimečné intenzitě, aby byl odůvodněn tak významný zásah do principu právní jistoty, jakým je odepření práva uplatnit námitku promlčení. Z toho, že argumentem rozporu s dobrými mravy má být odepřen výkon práva, vyplývá, že odpovídající úsudek soudu musí být podložen důkladnými skutkovými zjištěními a že musí současně přesvědčivě dokládat, že tato zjištění dovolují – v konkrétním případě – závěr, že výkon práva je s dobrými mravy skutečně v rozporu.

[53] Je tedy zřejmé, že uplatnění námitky promlčení v rozporu s dobrými mravy je situací poměrně výjimečnou, nikoli však právem předem zapovězenou. V každém případě však musí být zkoumání takové námitky opřeno o důkladná skutková zjištění. Ta v nynější věci s ohledem na doposud zastávaný právní názor žalovaného a krajského soudu přirozeně nebyla shromážděna a posouzena.

[54] NSS tedy pro odlišný právní názor zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného. Žalovaný v dalším řízení bude muset nejprve řádně posoudit stěžovatelovu námitku promlčení jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY a v závislosti na tomto posouzení pak existenci stěžovatelova ručení za daňové nedoplatky společnosti DEMOSTAVBY. K tomu bude muset žalovaný zejména určit, od jakého

pokračování

okamžiku začala plynout promlčecí lhůta společnosti DEMOSTAVBY na náhradu škody vůči stěžovateli (k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 05. 2020, sp. zn. 25 Cdo 1510/2019, Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek, R 91/2020 civ.). Shledá-li žalovaný, že stěžovatelova odpovědnost za škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY je již promlčena, bude moci posoudit, zda námitka promlčení nebyla uplatněna v rozporu s dobrými mravy, resp. zneužívajícím způsobem. K tomu bude muset žalovaný zohlednit veškeré okolnosti nynější věci a řádně je vyhodnotit.

### III. D *K neprokázání způsobení škody společností DEMOSTAVBY ani toho, že stěžovatel tuto škodu nenahradil*

[55] Konečně stěžovatel namítl, že žalovaný prozatím ani neprokázal, že stěžovatel společnosti DEMOSTAVBY způsobil jako její jednatel škodu, a žalovaný rovněž neprokázal, že tuto škodu nenahradil.

[56] Tyto námitky nejsou důvodné. Jak navíc upozornil již žalovaný ve svém vyjádření, stěžovatelova kasační argumentace se téměř v úplnosti shoduje s jeho argumentací žalobní, proto NSS pouze zopakuje závěry vyslovené krajským soudem, se kterými souhlasí.

[57] Odpovědností stěžovatele za způsobení škody porušením povinností při výkonu funkce jednatele společnosti DEMOSTAVBY se krajský soud zabýval v bodech 31 až 36 svého rozsudku. Krajský soud především potvrdil postup žalovaného, který vyšel zejména z trestních rozsudků týkajících se stěžovatele. Jak vyplývá z obsahu trestních rozsudků, stěžovatel (mj.) v rozhodných zdaňovacích obdobích, za která byla společnosti DEMOSTAVBY doměřena DPH, vykonával funkci jednatele čistě formálně, neboť nevedl žádné účetnictví, umožnil disponovat s bankovním účtem společnosti třetím osobám, podepisoval fiktivní daňová přiznání či umožnil jejich podpis třetím osobám, a od doby, kdy bylo možné podávat daňová přiznání elektronicky, předal všechny podklady k ovládnutí datových schránek. Za své formální působení ve funkci jednatele obdržel stěžovatel různé platby, které nebyly nijak evidovány v účetnictví společnosti. To vše činil s vědomím a srozuměním, že společnost ve skutečnosti neuskutečňovala žádnou obvyklou hospodářskou činnost a mohla být využívána k podávání zcela smyšlených daňových přiznání, s cílem neoprávněně získávat majetkový prospěch na úkor České republiky formou vylákání nadměrných odpočtů DPH. Prostřednictvím společnosti DEMOSTAVBY byla takto celkem vyplacena částka ve výši 12 381 589 Kč, částka ve výši nejméně 1 126 404 Kč vyplacena nebyla (viz výrok o vině stěžovatele v trestních rozsudcích).

[58] NSS souhlasí, že uvedená zjištění plynoucí z trestních rozsudků svědčí bez jakékoliv pochybnosti o tom, že stěžovatel porušil svou povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, čímž způsobil společnosti DEMOSTAVBY škodu, kterou jí byl povinen nahradit [NSS zde ovšem připomíná, že škodou zde bylo vyvedení prostředků ze společnosti, resp. umožnění tohoto vyvedení jiným osobám, které se až posléze – „sekundárně“ – projevilo v tom, že společnost nebyla s to uhradit daň, či zjednodušeně řečeno, vrátit neoprávněně odpočty DPH. Tento daňový závazek sám o sobě škodou nebyl a nemohl být, neboť stěžovatel svým protiprávním jednáním nejdříve společnost DEMOSTAVBY fakticky „obohatil“ tím, že získala odpočet DPH, na který neměla nárok – následně však, jak již bylo naznačeno,

v důsledku vyvedení prostředků nemohla svůj daňový závazek uhradit. Pokud by stěžovatel dané neoprávněně získané prostředky ponechal v dispozici společnosti DEMOSTAVBY, ta by v zásadě mohla svůj daňový závazek (nedoplatek, jak o něm hovoří § 171 daňového řádu) uhradit.]. Krajský soud navíc správně připomněl, že za daných okolností povinnost prokázat, že při výkonu funkce jednatele postupoval stěžovatel s péčí řádného hospodáře, tížila právě stěžovatele, který v tomto směru však žádnou argumentaci nepřednesl (což ovšem obecně nezabavuje daňové orgány – v souladu s principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení – prokazovat výši, popř. důvody, způsobené škody).

[59] Otázkou prokázání toho, že stěžovatel nenahradil škodu způsobenou společností DEMOSTAVBY, se krajský soud poté zabýval v bodu 37 svého rozsudku. I zde NSS s právním hodnocením krajského soudu souhlasí.

[60] Z § 171 odst. 3 daňového řádu je zřejmé, že správce daně smí vydat ručitelskou výzvu pouze v případě, kdy postaví najisto, že daňový nedoplatek nebyl daňovým subjektem uhrazen a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, nebo že by vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné. Zde tedy klade daňový řád na správce daně dokonce přísnější požadavky než úprava civilního ručení, podle které předpokladem povinnosti ručitele plnit je pouze to, že dlužník nesplnil, ačkoliv byl k tomu věřitelem písemně vyzván (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2010, čj. 1 Afs 22/2010 - 44, bod 18 a shodně ze dne 6. 3. 2014, čj. 1 Afs 3/2014 - 31, č. 3036/2014 Sb. NSS, bod 21, na které správně odkázal již krajský soud). Správce daně však není povinen zkoumat, jestli daňový ručitel nahradil právnícké osobě škodu způsobenou svým jednáním. Tato povinnost naopak stíhá daňového ručitele (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, čj. 27 Cdo 59/2022 - 313, bod 37, jak opět správně odkázal již krajský soud).

[61] Uvedené rozložení procesních povinností ostatně odpovídá spravedlivému rozložení práv a vyplývá z logiky ručitelského vztahu, kdy by se sám ručitel měl snažit vyvázat se ze své ručitelské povinnosti, čehož se domůže právě prokázáním toho, že škodu právnícké osobě již nahradil a jeho povinnost ručení tedy zanikla.

[62] Upozornit lze navíc na zřejmou účelovost této námitky, neboť stěžovatel na jedné straně namítá, že se promlčela jeho povinnost nahradit škodu společnosti DEMOSTAVBY, na druhé straně však namítá, že finanční orgány nezkoumaly, zda stěžovatel tuto škodu již neuhradil. Jak navíc upozornil i žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, stěžovatel v průběhu odvolacího řízení provedení náhrady škody společnosti DEMOSTAVBY netvrdil. Naopak navrhoval výslech svědků za účelem prokázání, že k tomu nebyl společností DEMOSTAVBY ani vyzván.

[63] NSS tedy uzavírá, že se stěžovatel mýlí, domnívá-li se, že finanční orgány byly povinny prokazovat skutečnost, že stěžovatel nenahradil společnosti DEMOSTAVBY způsobenou škodu. Naopak stěžovatel byl v nynějším řízení povinen prokázat, že škodu společnosti již nahradil, čímž by zaniklo jeho zákonné ručení. To však stěžovatel nesplnil.

#### IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[64] Z důvodu odlišného právního názoru na význam promlčení stěžovatelovy odpovědnosti za náhradu škody způsobené společností DEMOSTAVBY a jeho vlivu na stěžovatelovu povinnost k ručení za její daňové nedoplatky (viz část III.C výše) NSS shledal kasační stížnost důvodnou a zrušil rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na důvody zrušení rozsudku zrušil i rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[65] V dalším řízení žalovaný především posoudí, zda a případně kdy se promlčela stěžovatelova odpovědnost za náhradu škody způsobené společností DEMOSTAVBY. Dále případně posoudí, zda stěžovatelova námitka ob stojí z pohledu dobrých mravů či zneužití práva.

[66] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne NSS v případě, že zruší rozhodnutí krajského soudu i žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Žalovaný právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť ve věci neměl úspěch. Stěžovatel naopak úspěšný byl, proto mu náhrada nákladů náleží (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[67] Náklady v řízení o žalobě spočívaly v soudním poplatku za žalobu ve výši 3000 Kč. Odměna advokáta za tři úkony právní služby, tj. příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účast na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], činí  $3 \times 3\,100$  Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], plus paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy  $3 \times 300$  Kč. Odměna advokáta v řízení před krajským soudem tak dohromady činila 10 200 Kč. Protože je advokát plátcem DPH (§ 14a advokátního tarifu), odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o 21 % z částky 10 200 Kč, tedy o 2 142 Kč. Náklady řízení před městským soudem tedy celkově představovaly částku ve výši 15 342 Kč (12 342 + 3 000).

[68] V řízení o kasační stížnosti stěžovatel vynaložil soudní poplatek 5 000 Kč. Odměna advokáta odpovídala jednomu úkonu právní služby, tj. sepsání kasační stížnosti, 3 100 Kč + paušální částce 300 Kč. K tomu je třeba připočítat DPH z částky 3 400 Kč ve výši 714 Kč. Celkově tedy náklady řízení před NSS představovaly částku ve výši 9 114 Kč (5 000 + 4 114).

[69] Žalovaný je tedy povinen stěžovateli k rukám jeho zástupce uhradit náklady řízení v celkové výši 24 456 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. června 2024

Michaela Bejčková

předsedkyně senátu