



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., v právní věci

žalobce: **R. T.**
trvale bytem X
zastoupený advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.
sídlem Malé náměstí 124, 500 03 Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2022, č.j. 13677/22/5100-41453-712277,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil ručitelskou výzvu vydanou Finančním úřadem pro

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

Kraj Vysočina č. j. 207738/21/291450050-702724 ze dne 15.2.2021, kterou byl jako ručitel vyzván k úhradě daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty daňových subjektů LEDOPA GROUP, s.r.o. a LEDOPA OIL, s.r.o. Změna rozhodnutí provedená žalobou napadeným rozhodnutím spočívala ve změně právního předpisu, kterým mělo být založeno postavení žalobce coby ručitele za nezaplacenou daň.

II. Podání účastníků

2. Žalobce namítá, že žalobou napadené rozhodnutí (jakož i jemu předcházející ručitelská výzva) je nezákonným rozhodnutím, a to z důvodu, že a) žalovaný nesprávně interpretoval a aplikoval ust. § 194 odst. 5 a 6 obchodního zákoníku, jimiž měla být založena ručitelská povinnost žalobce, b) skutkový stav, který vzal žalobce za základ svého rozhodnutí, nemá oporu ve spisech, c) žalovaný neměl pravomoc o ručení žalobce rozhodnout, d) v daňovém řízení nebyla vůbec zkoumána výše daňové povinnosti, e) ručitelská výzva byla vydána po uplynutí zákonné lhůty pro stanovení daně, f) žalobou napadené rozhodnutí nepřípustně rozšiřuje okruh případů ručení za daň z přidané hodnoty nad rámec důvodů aprobovaných právem Evropské unie.
3. Žalovaný se ve svém vyjádření podrobně vyjádřil k jednotlivým námitkám s tím, že jednotlivé námitky nejsou důvodné. Závěrem vyjádření navrhl zamítnutí žaloby.
4. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou, ve které setrval na svých námitkách, které dále doplňoval.

III. Posouzení věci soudem

5. Žaloba byla podána včas [§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], osobami k tomu oprávněnými (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
6. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Nesprávný výklad § 194 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, a neexistence pravomoci správce daně

7. Žalobce namítal, že základní právní východiska, na nich správce daně a žalovaný vystavěli svá rozhodnutí, jsou nesprávná. Žalovaný i správce daně založili své závěry na tom, že žalobce ručí za závazky daňových subjektů, v nichž plnil funkci jednatele společnosti, na základě soukromoprávního ručení člena statutárního orgánu právnické osoby. Namítl, že konstrukce napadeného rozhodnutí je v rozporu s podmínkami § 194 odst. 4 a 5 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, (dále jen „ObchZ“), neboť nejde a nemůže jít o to, zda porušením povinnosti jednatele společnosti vznikla škoda komukoli (v daném případě např. správci daně), nýbrž výhradně společnosti a nesprávný výklad § 194 odst. 5 ObchZ vedl žalovaného a správce daně k tomu, že svou pozornost soustředili na nesprávný okruh skutečností, zatímco skutečnostmi podstatnými se vůbec nezabývali a nevedli k nim žádné dokazování.
8. Soud se ztotožňuje se žalobcem v tom, že na posouzení věci dopadala ustanovení § 194 odst. 5 a odst. 6 ObchZ, (podle § 194 odst. 5 ObchZ členové představenstva jsou povinni vykonávat svou působnost s náležitou péčí a zachovávat mlčenlivost o důvěrných

informacích a skutečnostech, jejichž prozrazení třetím osobám by mohlo společnosti způsobit škodu. Ti členové představenstva, kteří způsobili společnosti porušením právních povinností při výkonu působnosti představenstva škodu, odpovídají za tuto škodu společně a nerozdílně. Smlouva mezi společností a členem představenstva nebo ustanovení stanov vylučující nebo omezující odpovědnost člena představenstva za škodu jsou neplatné. Členové představenstva neodpovídají za škodu, kterou způsobili společnosti plněním pokynu valné hromady, pokud alespoň jeden člen představenstva valnou hromadu na nevhodnost pokynu upozornil a požádal o zapsání protestu ohledně nevhodného pokynu do zápisu z valné hromady, a valná hromada na nevhodném pokynu trvala; to neplatí, pokud je pokyn valné hromady v rozporu s právními předpisy; podle § 194 odst. 6 ObchZ členové představenstva, kteří odpovídají společnosti za škodu, ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně, pokud společnost proti členovi představenstva právo na náhradu škody neuplatnila nebo nevymáhala a věřitelé nemohou dosáhnout uspokojení své pohledávky z majetku společnosti pro její platební neschopnost nebo z důvodu, že společnost zastavila platby. Rozsah ručení je omezen rozsahem povinnosti členů představenstva k náhradě škody.)

9. Jak uvedl Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 19. 6. 2012 ve věci sp. zn. 29 Cdo 3542/2011 „*Jak je zřejmé z výše uvedených ustanovení, jakož i z ustálené judikatury Nejvyššího soudu, zákonné ručení jednatele společnosti s ručením omezeným za závazky společnosti na základě § 194 odst. 6 obch. zák. nemůže vzniknout, jestliže nebyly prokázány předpoklady jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 30. července 2008, sp. zn. 32 Cdo 683/2008, ze dne 22. ledna 2009, sp. zn. 23 Cdo 4194/2008, ze dne 27. března 2008, sp. zn. 4 Tz 72/2007, ze dne 20. října 2009, sp. zn. 29 Cdo 4824/2007 či ze dne 15. září 2010, sp. zn. 29 Cdo 1657/2009). Výše ručení je omezena výší škody, za niž dotčený jednatel odpovídá, a zaniká, jakmile škodu společnosti uhradí. Je-li odpovědných jednatelů více, ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně.*

Přestože odvolací soud z uvedených předpokladů vycházel a nejprve posuzoval, zda dovolatel způsobil společnosti škodu, není jeho posouzení v uvedeném směru úplné. Předpoklady vzniku odpovědnosti za škodu jsou zejména porušení povinnosti, vznik škody a příčinná souvislost mezi porušením povinnosti a vznikem škody. Odvolací soud spatřuje porušení povinnosti dovolatelem v tom, že do účetnictví společnosti „nebyla zúčtována jako příjem provize za prodej letenek ve výši 2,053.063,24 Kč za období od 1. dubna 1997 do 15. května 1997“ (k otázce prokázání této skutečnosti viz dále). Nicméně z následujících úvah odvolacího soudu již není zjevné, jak pouhým nepromítnutím určitého účetního případu do účetnictví společnosti měla vzniknout společnosti škoda, a to dokonce ve výši částky, již měla společnost přijmout a jež nebyla zanesena do účetnictví.“

10. Žalobce v tomto žalobním bodu zpochybňuje vznik škody s tím, že „*Škodou totiž ve smyslu uvedeného ustanovení musí být vždy škoda způsobená jednatelem společnosti (srov. dikci „ti členové představenstva, kteří způsobili společnosti porušením právních povinností při výkonu působnosti představenstva škodu“). Z tohoto důvodu škodou pojmově nemohou být daňové nedoplatky obou společností. Tyto daňové nedoplatky doměřené pravomocnými rozhodnutími správce daně, nemohou být škodou vzniklou společností, nýbrž jejich zákonnou daňovou povinností.“*
11. V tom se soud se žalobcem neshoduje. Z trestních rozsudků jasně vyplývá, že žalobce porušil svoji povinnost jednat s péčí řádného hospodáře. Dle rozsudků trestních soudů žalobce jako jednatel společnosti LEDOPA GROUP s.r.o. zahrnoval v rozporu s § 23 až § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, a v rozporu s § 72 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o

dani z přidané hodnoty, do účetnictví této společnosti faktury za poskytnuté reklamní služby, jejichž cena však byla extrémně navýšena, čímž v případě uvedené společnosti došlo ke zkrácení daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období 18. 2. 2011 – 31. 12. 2011 o 2 005 830 Kč, za zdaňovací období 1. 1. 2012 – 31. 12. 2012 o 2 848 767 Kč, a v případě DPH za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí 2011 a leden – srpen a říjen - prosinec 2012 ke zkrácení daně o 5 436 856 Kč. Dále jako jednatel společnosti LEDOPA OIL s.r.o. zahrnoval v rozporu s § 23 až § 24 zákona o dani z příjmů a v rozporu s § 72 odst. 1 a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty do účetnictví této společnosti faktury za poskytnuté reklamní služby, jejichž cena však byla extrémně navýšena, o čemž věděl a činil tak s cílem neoprávněně snížit daňový základ z vysokých příjmů společnosti

12. V případě společnosti LEDOPA OIL s.r.o. dle výroku trestního soudu došlo za zdaňovací období 23. 9. 2011 – 31. 12. 2011, ke zkrácení DPPO o 147 060 Kč, dále v případě zdaňovacího období roku 2012 ke zkrácení DPPO 2 750 586 Kč, a v případě DPH došlo ke zkrácení daně za zdaňovací období listopad 2011 a leden–srpen a říjen–prosinec 2012 o 3 104 456 Kč.
13. Z trestního rozsudku krajského soudu vyplývá, že se žalobce „*nestal ve své údajné naivitě obětí ostrýlených obchodníků v oboru, jenž nepovažoval za sobě vlastní, nýbrž že se jednalo o reklamní služby, jejichž cena byla extrémně navýšena s jeho vědomím a ve spolupráci s druhými, když motivem jeho jednání a konečným cílem nebyl výhradně zisk větší publicity pro společnost jím ovládané, nýbrž zejména umělé navýšení výdajů, k nimž by za jiných okolností nikdy nepřistoupil a tím tedy snížení daňového základu.*“ Podle krajského soudu jednalo se o úmyslné dlouhodobé konání, v němž žalobce pokračoval po dobu téměř dvou let, aniž by po takto dlouhé období zaujal jakoukoli reflexi k popsánému počínání a pokusil se kvalifikovaně vyhodnotit přínos obrovské sumy prostředků, které do reklamy investoval.
14. Dále krajský soud uvedl: „*V přímé příčinné souvislosti s trestným jednáním obžalovaného tedy došlo ke zkrácení daňové povinnosti a následkem jednání obžalovaného je vznik škody vymezené výrokem tohoto rozsudku a v konečném důsledku tak celková škoda činí 23 327 681 Kč, kterou je pak třeba ve smyslu ustanovení § 138 odst. 1 trestního zákoníku chápat jako škodu velkého rozsahu, neboť přesáhla částku 5 000 000 Kč, která je v souladu s citovaným ustanovením rozhodující pro užití takového kvalifikačního znaku.*“
15. Odvolání žalobce v trestní věci zamítl svým usnesením Vrchní soud v Olomouci, který dospěl k závěru, že bylo prokázáno, že reklamní služby byly jednoznačně nadhodnocené, resp. šlo o ceny extrémně vybočující z tržních hodnot a žalobci muselo být zřejmé, že poskytnuté reklamní služby evidentně neodpovídají jejich reálné hodnotě. Vrchní soud uvedl, že „*Existence záměru obžalovaného zvýšit daňovou ztrátu tak, aby nemusel zaplatit vyšší daň je zcela evidentní.*“ , dále že: „*Obžalovaný ... byl obeznámen s principem přepródeje reklamních služeb za účelem daňové ztráty, byl tedy jednou ze spojených osob, které se podílely na účelovém navýšení nákladů a s tím v konečném důsledku zapříčinil zkrácení daně a neoprávněně vylákání nadměrného odpočtu DPH, čímž se dopustil trestného jednání.*“ a konečně: „*Je zcela evidentní, že v rámci jeho společnosti porušil povinnost jednání s péčí řádného hospodáře, když vynaložil finanční prostředky zcela bezúčelně. Vzhledem k tomu, že v rozporu s právním řádem úmyslně zvýšil daňovou ztrátu svých společností, odrazila se tato skutečnost na výši jejich daňových povinností, případně odpočtu DPH, čehož si byl obžalovaný zcela evidentně vědom a také tak učinit chtěl.*“
16. Žalobce vychází z toho, že doměření DPPO a DPH nepředstavuje škodu, kterou by

zapříčinil uvedeným společností, neboť daňové povinnosti nejsou škodou, ale zákonnou povinností uvedených společností. Žalobce opomíjí, že k doměření DPPO i DPH ale došlo na základě jeho nezákonného jednání, kterého nebyť, nebyla by daňová povinnost uvedeným společností doměřena.

17. S uvedeným souvisí námitka uplatněná žalobcem v rámci žalobního bodu č. VII, dle kterého neměly správní orgány pravomoc posoudit existenci a obsah soukromoprávních vztahů mezi žalobcem a společnostmi, ve kterých vykonával funkci jednatele. Ani tento bod není důvodný. Obdobnou otázkou, byť v intencích občanského zákoníku, se zabýval Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 14. 12. 2023, č. j. 51 Af 7/2023–75, a zdejší soud má za to, že obecné závěry vyslovené k § 159 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, jsou aplikovatelné i v nyní projednávané věci. Neexistenci škody nelze dovozovat z toho, že právnické osoby vůči žalobci škodu neuplatnily. Správní orgány ani nepřekročily svoji pravomoc, pokud si otázku existence škody posoudily jako předběžnou otázku. K právní úpravě ObchZ dovedl Nejvyšší soud, že otázku zákonného ručení dle § 194 odst. 5 a 6 ObchZ je povinen si soud vyhodnotit jako předběžnou otázku. Ve shodě s Krajským soudem v Praze i zdejší soud konstatuje, že v případě, pokud by vyčíslení škody ze strany právnických osob vůči svým jednatelům bylo předpokladem škody, resp. pokud by pro možnost uplatnění ručení bylo předpokladem rozhodnutí v soukromoprávním sporu mezi žalobcem a společnostmi, ve kterých vykonával funkci jednatele, byla by ochrana věřitelů prostřednictvím ručení jednatelů iluzorní, neboť právnické osoby nemusí být schopné nebo ochotné proti svým jednatelům aktivně jednat. Tím pádem ani v řízeních podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, kdy na straně daňového subjektu je právnická osoba, nelze trvat na tom, aby odpovědnost člena voleného orgánu tohoto daňového subjektu za škodu byla prokazována v samostatném řízení, nýbrž je možné tuto otázku vyřešit jako předběžnou (srov. § 99 daňového řádu) až v rámci uplatnění ručiteléské povinnosti.
18. Žalobce sice tvrdí, že daňové nedoplatky nemohou být *pojmově* škodou, ale v tomto směru nepřináší žádnou smysluplnou argumentaci. Naopak závěry správních orgánů jsou logické, neboť daňové povinnosti jsou sice ukládány na základě zákona, nicméně vždy představují plnění, které je hrazeno z majetku společností, který se o takovou povinnost sníží, a v konečném důsledku může vést až k zániku právnické osoby. Pokud jsou zákonné daňové povinnosti navýšeny uměle v důsledku nezákonné činnosti jednatele právnické osoby, představuje takový zásah do majetku právnické osoby škodu.

Nedostatečně zjištěný skutkový stav

19. Žalobce dále namítá, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ svého rozhodnutí, nemá oporu ve spisech, neboť pro rozhodnutí ve věci podstatné okolnosti nebyly vůbec předmětem dokazování. Bylo podle něj na správci daně a žalovaném, aby v daňovém řízení tvrdili a prokázali skutečnosti zakládající zákonné ručení žalobce, konkrétně tedy předpoklady plynoucí z § 194 odst. 5 ObchZ. Závěr trestního soudu o porušení povinnosti péče řádného hospodáře měl být podroben obvyklému hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 věty druhé daňového řádu, dále namítl, že otázka, zda společností vznikla škoda, nebyla předmětem dokazování vůbec, a pokud jde o úhradu nedoplatků daňových subjektů, uvedl, že z formulace žalovaného plyne, že nedoplatky nebyly uhrazeny správcem daně.
20. Soud nezpochybnuje tvrzení žalobce, že pravomoc trestních soudů je omezena na řešení otázky, zda došlo ke spáchání trestného činu a kým byl tento čin spáchán, a že porušení povinnosti péče řádného hospodáře není znakovou podstatou trestného činu dle § 240

zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, nicméně samotný rozsudek trestního soudu nelze vykládat pouze co do závěru o spáchání trestného činu. V tomto směru lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: „[30] Je nutno zdůraznit, že byť rozhodnutí trestního soudu není v dané věci rozhodnutím o předběžné otázce, a žalovaný jím tedy není vázán ve smyslu § 99 odst. 1 věty první daňového řádu, platí, že se jedná o rozhodnutí orgánu veřejné moci o otázce, která je podstatná i pro rozhodnutí žalovaného. Už jen s ohledem na princip právní jistoty nelze aprobovat situaci, kdy orgán veřejné moci zcela ignoruje učiněné závěry jiného orgánu veřejné moci o stejné věci. Naopak je jeho povinností se s existencí dřívějšího rozhodnutí vypořádat a reagovat na jeho obsah a z něj plynoucí závěry.“

[31] Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků 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.

[32] Jako důkazní prostředek lze tedy použít cokoli, co povede ke zjištění skutečného stavu věci. Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně zdůrazňuje, že důkazní prostředky z trestního řízení jsou v řízení daňovém použitelné (viz např. rozsudek č. j. 6 Afs 257/2017-31, bod 13). Tím spíše může být důkazním prostředkem v daňovém řízení konečné rozhodnutí trestního soudu.“

21. V případě porušení povinnosti péče řádného hospodáře žalobcem trestní soudy nejenom, že konstatovaly, že žalobce tuto povinnost porušil, ale velmi detailně popsaly, jakým způsobem své povinnosti žalobce porušil. Na základě skutkových zjištění, které trestní soudy provedly, mohl žalovaný dospět bez pochyby k závěru o porušení povinnosti péče řádného hospodáře. Nad to soud považuje za významné i to, že porušení této povinnosti konstatoval i Vrchní soud v Olomouci v odůvodnění usnesení, kterým zamítl odvolání žalobce proti trestnímu rozsudku zdejšího soudu. Vrchní soud uvedl: „52. Soud prvního stupně také správně ustálil formu zavinění obžalovaného, neboť byla zcela najisto prokázána skutečnost, že v předmětné době, ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 písm. a) tr.zákoníku, věděl, že na základě svého jednání může k poruše chráněného zájmu dojít a zároveň jej porušit chtěl. Obžalovaný tedy jednal v úmyslu přímém ve smyslu § 15 odst. 1 písm. a) tr.zákoníku. To je patrné zejména z toho, že si byl dobře vědom, že reklamní služby jsou předražené, a jejich realizace probíhala pouze pro vytvoření daňové ztráty. Stejně jako soud nalézací, ani Vrchní soud v Olomouci neuvěřil tvrzení obžalovaného, že byl v podstatě zaslepen růstem svých společností a nevěnoval nákladům vynaloženým na reklamu pozornost. U obchodníka, který vybudoval úspěšné společnosti s vizí vybudovat nejvyšší impérium v České republice v daném oboru a který pracoval 12-16 hodin denně, je nelogické, že by objednával předražené reklamní služby za jiným účelem, než zvýšení daňové ztráty. Tyto reklamní služby byly extrémně předražené, což mu muselo jako zkušenému obchodníkovi být zřejmé, neboť ze zpráv z těchto reklamních akcí nemohl dovodit to, že by se jednalo o účelně vynaložené finance na propagaci jeho společností, a to minimálně z pohledu rozsahu dopadu. Povaha reklamy absolutně neodpovídala její ceně, neboť reklamní tabule, které byly poměrně malých rozměrů, jenž neobsahuje žádné další údaje vyjma jména předmětných společností, je zcela nezpůsobila k přilákání dalších zákazníků. Je pravdou, že může přispět ke zlepšení jména dané společnosti, avšak pokud potenciální klient nemá tušení, čím se daná společnost zabývá, lze si jen velmi těžko představit, že bude sám tyto informace pracně dohledávat a na základě svých zjištění následně předmětné společnosti oslovovat s úmyslem uzavřít obchod a tím v konečném důsledku zvýší zisk daných společností. Rovněž to, že předmětné reklamní služby byly realizovány většinou mimo Kraj Vysočina, ještě více umocňovalo absenci výsledného efektu reklamy. Je zcela evidentní, že v

rámci jeho společností porušil povinnost jednání s péčí řádného hospodáře, když vynaložil finanční prostředky zcela bezúčelně. Vzhledem k tomu, že v rozporu s právním řádem úmyslně zvýšil daňovou ztrátu svých společností, odrazila se tato skutečnost na výši jejich daňových povinností, případně odpočtu DPH, čehož si byl obžalovaný zcela evidentně vědom a také tak učinit chtěl.“

22. V této situaci nepovažuje soud převzetí názoru trestních soudů k této povinnosti za nedostatečné zjištění skutkového stavu k otázce porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře. Žalobce v podané žalobě pouze zpochybnil skutková zjištění, ale žádnou svou argumentaci, ze které by bylo možné dovodit, že s péčí řádného hospodáře jednal, nepřednesl. Svoji argumentaci neuvedl ani v odvolání.
23. Pokud jde o část námitky, že nebylo vedeno žádné dokazování k otázce, zda společností vznikla škoda, za kterou žalobce odpovídal, ani v tomto bodě soud neshledal nedostatečné zjištění skutkového stavu. I v případě zjištění škody lze vycházet ze skutečností, které zjistily trestní soudy. V jejich rozsudcích jsou specifikovány jednotlivé faktury za poskytnuté reklamní služby, v jejichž důsledku došlo k doměření DPPO a DPH výše uvedeným společností. Argument žalobce, že jeho činností došlo k neoprávněnému snížení daňové povinnosti, a jak chápe soud, tudíž nemohla vzniknout výše uvedeným společností škoda, je nesmyslný. Žalobce jednal jednoznačně takovým způsobem, že uměle vytvářel náklady, resp. zdanitelná plnění, v důsledku čehož sice snižoval daňovou povinnost uvedených společností, ale toto snižování bylo zcela účelové, umělé a nemělo ekonomické opodstatnění. Doměřená daňová povinnost tak byla z podstatné části důsledkem účelové snahy žalobce. Lze usuzovat, že by k doměření daňové povinnosti bez účelového jednání žalobce nedošlo, resp. by nedošlo k doměření daně v takové výši, tudíž lze doměřenou daňovou povinnost považovat za škodu, kterou žalobce uvedeným společností způsobil.
24. V případě náhrady škody vzniklé společností žalobce netvrdí ani neprokazuje, že by tuto škodu společností uhradil. Pokud jde o řízení vedená o daňové povinnosti společnosti LEDOPA GROUP s.r.o. u zdejšího soudu, tak žaloba, kterou se uvedená společnost domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 2. 2020, kterým byla zamítnuta odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím – dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu pro Kraj Vysočina ze dne 5. 3. 2015, č. j. 437907/15/2914-50522-706194, č. j. 438024/15/2914-50522-706194 a č. j. 438040/15/2914-50522-706194 a změněna prvostupňová rozhodnutí – dodatečné platební výměry správce daně ze dne 5. 3. 2015, č. j. 418229/15/2914-50522-706194, č. j. 419129/15/2914-50522-706194, č. j. 424339/15/2914-50522-706194, č. j. 426182/15/2914-50522-706194, č. j. 426414/15/2914-50522-706194 a č. j. 426934/15/2914-50522-706194 (dodatečnými platebními výměry byla žalobci podle zákona o dani z přidané hodnoty, a podle § 98 odst. 1, § 143 a § 147 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za některá zdaňovací období v letech 2011 a 2012 a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu), byla definitivně zamítnuta rozsudkem zdejšího soudu ze dne 24. 11. 2022, č. j. 62 Af 25/2020-110, ve spojení s usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2023, č. j. 6 Afs 287/2022-17. Argumentace hypotetickými důsledky zrušení rozhodnutí o stanovení daně uvedené společností je proto nedůvodná.
25. Lze proto shrnout, že škodu v daném případě pro společnost představovalo doměření DPPO v důsledku neoprávněně vykázaných výdajů a DPH, které odpovídalo výši neoprávněně vylákaných nadměrných odpočtů. *Protiprávnost* žalobcova jednání spočívá právě v porušení povinnosti postupovat při výkonu funkce jednatele s péčí řádného hospodáře, které umožnilo navýšení DPPO a vylákání nadměrných odpočtů DPH prostřednictvím společností LEDOPA GROUP s.r.o. a LEDOPA OIL s.r.o. Mezi vznikem škody a

porušením povinnosti péče řádného hospodáře je přitom dána *příčinná souvislost*, neboť nebyť žalobcova protiprávního jednání, k doměření daně (z pohledu obou společností ke škodě) by nedošlo. Takto vzniklou škodu byl žalobce povinen oběma společnostem nahradit, což však neučinil, resp. neprokázal, že by tak učinil.

Existence dlužené daně

26. Námitky uvedené pod žalobním bodem VIII. nejsou taktéž důvodné a vychází z chybného názoru žalobce, že v případě ručitelské výzvy u ručení, které vyplývá z předpisů soukromého práva, musí proběhnout plnohodnotné daňové řízení, v jehož rámci budou podrobně prokazovány jak skutečnosti vážící se ke vzniku ručení, tak skutečnosti vážící se k existenci daně, za kterou má ručitel ručit. Tento názor žalobce ale nemá oporu v právní úpravě.
27. Podle § 171 odst. 1 daňového řádu je nedoplatek (daně) 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.
28. Podle § 171 odst. 4 daňového řádu se proti výzvě ručiteli může ručitel odvolat; včas podané odvolání má odkladný účinek.
29. Podle § 171 odst. 5 daňového řádu lze v rozhodnutí o odvolání snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, jako výsledek doměřovacího řízení nebo řízení o dozorčím prostředku vůči rozhodnutí o stanovení daně, za kterou ručitel ručí. V případě, že takto nelze změnit výši stanovené daně v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně, lze při uznání důvodů, že původní daň byla stanovena nesprávně, snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, pouze vůči ručiteli.
30. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
31. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu 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.
32. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změní, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.
33. Z citovaných ustanovení § 115 a § 116 daňového řádu plyne, že obecným principem rozhodování dle daňového řádu je odstranění všech vad nalézacího řízení před správcem daně prvního stupně v řízení odvolacím.
34. Ručiteli je umožněno v odvolacím řízení proti ručitelské výzvě uplatnit veškeré námitky, které by jinak proti rozhodnutí o stanovení daně mohl uplatnit daňový subjekt (resp. původní dlužník), ale ty, jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření, musí směřovat proti zákonnosti již pravomocně stanovené daně. Ustanovení § 171 odst. 5 daňového řádu

umožňuje na základě ručitelem uplatněných námitek změnu rozhodnutí o stanovení daně a ručiteli je tedy dán prostor a dostatek prostředků k ochraně jeho práv prostřednictvím skutkových i právních námitek a není nutné a ani možné, aby ve vztahu k ručiteli proběhlo celé řízení o stanovení daně znova.

35. Na tomto místě považuje soud za vhodné konstatovat, že § 171 odst. 1 daňového řádu není omezen na ručení na základě veřejného práva, neboť odkazuje pouze na existenci *zákonného ručení*. Ručení dle § 194 ObchZ je bezpochyby ručitelskou povinností na základě zákona, tudíž při splnění podmínek ručitelského závazku dle § 194 ObchZ může správce daně vydat ručitelskou výzvu.

Prekluze

36. Žalobce namítá, že ručitelská výzva byla vydána po uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť žalovaný opírá své závěry o extenzivní výklad § 148 odst. 6 daňového řádu, neboť z tohoto ustanovení ani z jiných ustanovení daňového řádu totiž nelze dovodit, že by toto ustanovení výjimečně prolamující institut prekluze bylo možné aplikovat též vůči ručiteli.
37. Pokud jde o námitku prekluze práva doměřit žalobci daň, ani tato není důvodná. Správní orgány správně vycházely z § 148 odst. 6 daňového řádu, dle kterého „[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.*“
38. Citované ustanovení obsahuje výjimečné pravidlo umožňující v situaci, kdy došlo k vydání pravomocného rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu, stanovit daň i po uplynutí objektivní desetileté prekluzivní lhůty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020–23). Soud souhlasí se správními orgány, že toto pravidlo se vzhledem k trestné činnosti žalobce užije i v posuzované věci pro vydání ručitelské výzvy, neboť ručitelská výzva je v materiálním smyslu rozhodnutím o stanovení daně a je skrze ni přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek ze samotného daňového subjektu na ručitele (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2016, č. j. 6 Afs 161/2014-94).
39. Žalobní bod neobsahuje žádnou konkrétní argumentaci, ze které by mohl soud dovodit, proč by nemohlo být ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu aplikováno ve vztahu k ručiteli. Z citovaného ustanovení vyplývá toliko to, do kdy lze *stanovit* daň. V tomto smyslu je podstatnou otázkou, zda je ručiteli daň *stanovována*, na což judikatura správních soudů již v minulosti odpověděla tak, že ano.
40. Pokud jde o to, zda měl nebo neměl vyčkat finanční úřad s vydáním výzvy až do skončení trestního řízení, tak soud sice souhlasí se žalobcem v tom, že předmětem trestního řízení nebylo rozhodování o soukromoprávních poměrech dotčených osob, nicméně v nyní projednávané věci se nejedná o pohledávku např. z titulu neuhrazené škody společností, ve kterých byl žalobce činný, ale o pohledávku veřejnoprávní, v jejímž rámci žalobce ručí za daňové nedoplatky shora uvedených společností. Možnost finančního úřadu uplatnit vůči žalobci ručitelskou výzvu, jako rozhodnutí o stanovení daně ručiteli, je spojena s možným prolomením prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020-23, je § 148 „*odst. 6 natolik speciální a odlišný od zbytku ustanovení (představuje výjimku z obecného pravidla), že dokonce v neprospěch daňového subjektu prolamuje prekluzivní lhůtu, jejímž „uplynutím by tak měly být definitivně*

vypořádány vztahy mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem“ (bod 17 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14), nelze tvrdit, že všechny odstavce daného ustanovení spolu souvisí a je třeba je uceleně vykládat. Na uvedeném nic nemění, že v nejširším slova smyslu je jejich účel stejný, tj. stanovení daně.“ V případě prekluze práva stanovit daň i ve vztahu k ručiteli ve vazbě na závěr o spáchání trestného činu, je pro prolomení objektivní prekluzivní lhůty vázáno pouze na pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu a je natolik výjimečným institutem, že ho nelze vykládat v rámci systematiky § 148 daňového řádu. Jinými slovy, pokud trestní soud rozhodl ve vztahu k žalobci o spáchání daňového trestného činu, mohl finanční úřad prolomit objektivní desetiletou lhůtu pro stanovení daně a jakákoliv další polemika o tom, zda mohl správce daně postupovat ve vztahu k ručiteli dříve, je nadbytečná.

41. Trestní rozsudky nabyly právní moci dne 2. 7. 2020. K vydání ručitelské výzvy došlo dne 15. 2. 2021 a žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 19. 4. 2022, tedy ve lhůtě podle § 148 odst. 6 daňového řádu. Námitka prekluze proto není důvodná.
42. Soud v tomto směru nesouhlasí se žalobcem ani v tom, že by se správní orgány pokoušely obejít skutečnost, že daňový řád nezakládá ručení pachatele trestného činu za zkrácenou daň. Podle § 171 odst. 1 daňového řádu je nedoplatek na dani 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.
43. Skutečností, zda ve vztahu k žalobci existovala zákonná povinnost ručení, se soud zabýval výše a nyní na výše uvedené pro stručnost odkazuje. Žalobci svědčilo zákonné ručení za závazky společnosti a vydání výzvy ručiteli je opřeno o tento zákonný důvod, nikoliv o to, že by daňový řád upravoval specifickou formu ručení pachatele trestného činu, tudíž nedošlo ani k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, neboť daň byla žalobci jako ručiteli stanovena na základě zákona a povinnost žalobce je opřena o daňový řád ve spojení s ObchZ.

Porušení práva Evropské unie

44. Žalobce namítá, že žalobou napadené rozhodnutí konstruuje odpovědnost ručitele nad rámec, který umožňuje právo Evropské unie. Daň z přidané hodnoty je harmonizovanou daní, která podléhá režimu Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Ta obsahuje ucelenou úpravu zohledňující mimo jiné ručení za daň. Tuto úpravu není možné vnitrostátním právem libovolně rozšiřovat, a to dokonce tak, že jím bude založeno ručení osobou, která vůbec není plátcem daně. Není tedy správný právní názor žalovaného, že jde o záležitost ryze vnitrostátní.
45. K žalobnímu bodu X. je nutné na prvním místě uvést, že se může vztahovat pouze k části rozhodnutí, které se týká DPH, jelikož DPPO není harmonizovanou daní. S ohledem na to, že se v případě žalobce ale jedná o jediné nerozdělitelné rozhodnutí, i případný rozpor s evropskou úpravou DPH by způsoboval nezákonnost rozhodnutí jako celku. Žalobce konečně žádnou argumentaci k DPPO nevznáší a soud se proto zabýval pouze otázkami DPH.
46. Žalovaný v této souvislosti případně odkázal na čl. 205 směrnice o dani z přidané hodnoty (*V situacích uvedených v člancích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.*) a na rozsudek Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) ze dne 13. 10. 2022 ve věci C-1/21 (MC proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite). ESD v citované věci uvedl, že: „74 Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl, že vnitrostátní opatření, která de facto zavádí systém společné a nerozdílné odpovědnosti bez zavinění, jdou nad rámec toho, co je k ochraně plateb do veřejného rozpočtu nezbytné. Přenesení odpovědnosti za zaplacení daně z přidané hodnoty na jinou osobu než daňového dlužníka, ač jí nebylo umožněno zbavit se této odpovědnosti předložením důkazu o tom, že do jednání uvedeného daňového dlužníka nebyla zapojena, je tedy třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality. Podle Soudního dvora je totiž zjevně nepřiměřené uvedené osobě bezpodmínečně přičítat ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním třetí osoby povinné k dani, na které nemá prvně jmenovaná osoba žádný vliv (rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24).

75 Za těchto podmínek musí být využití možnosti členských států určit za účelem zajištění účinného výběru této daně jiného solidárního dlužníka, než je osoba povinná odvést daň, odůvodněno faktickým nebo právním vztahem mezi oběma dotýčnými osobami s ohledem na zásady právní jistoty a proporcionality. Členským státům zejména přísluší upřesnit zvláštní okolnosti, za kterých musí být taková osoba, jako je příjemce zdanitelného plnění, považována za společně a nerozdílně odpovědnou za zaplacení daně dlužné jejím smluvním partnerem, i když tuto daň zaplatila zaplacením ceny plnění (rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 34).

76 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že okolnosti, že jiná osoba než osoba povinná odvést daň jednala s vynaložením veškeré odborné péče v dobré víře, že přijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, a že její účast na zneužití nebo podvodu je vyloučena, jsou skutečnostmi, které musí být zohledněny při určení, zda je možné této osobě uložit povinnost zaplatit společně a nerozdílně dlužnou DPH (rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, bod 26, a rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 37).“ a následně uzavřel: „S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět, že článek 273 směrnice o DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví režim solidárního ručení za dluhy právnické osoby na DPH za následujících okolností:

osobou, která za dluhy solidárně ručí, je jednatel právnické osoby nebo člen jejího správního orgánu;

osoba, která za dluhy solidárně ručí, nebyla v dobré víře, když z majetku právnické osoby provedla platby, jež lze kvalifikovat jako skryté rozdělení zisků nebo dividend, nebo postoupila tento majetek bezúplatně nebo za cenu, která je výrazně nižší než tržní cena;

úkony, které nebyly provedeny v dobré víře, měly za následek neschopnost právnické osoby zaplatit celou DPH, již je povinna uhradit, nebo její část;

solidární ručení je omezeno na částku, o kterou se zmenšil majetek právnické osoby z důvodu úkonů, jež nebyly provedeny v dobré víře, a

toto solidární ručení je pouze podpůrné pro případ, že se ukáže, že dlužné částky DPH nelze od právnické osoby získat zpět.“

47. Všechny podmínky uvedené v citovaném rozhodnutí jsou v nyní projednávané věci splněny (jakkoliv se dotýkaly především rozdělování zisků a podstoupení majetku, lze je přiměřeně vztáhnout i na nyní projednávanou věc). Žalobce byl jednatel právnické osoby, podle názoru soudu žalobce nebyl při provádění plateb z majetku právnických osob v dobré víře a

důsledkem jednání žalobce byla neschopnost právnických osob zaplatit celou DPH nebo její část. Zbývající dvě podmínky, tj. omezení rozsahu ručení a jeho subsidiarita, jsou součástí zákonné úpravy ručení.

48. Uvedené žalobce zpochybňoval v podané replice pouze s tím, že nebyly splněny podmínky pro možnost využít čl. 205 směrnice o dani z přidané hodnoty, a to že úprava zakládající ručení jednotlivce za daňové povinnosti jiné osoby musí být jednoznačná, určitá, předvídatelná a musí ručiteli poskytovat dostatečný procesní prostor k tomu, aby se ručení zprostil, a to z důvodu, že správce daně založil svůj nárok na uplatnění obecného soukromoprávního ručení, o kterém však autoritativně a mimo kontradiktorní řízení sám rozhodl, čímž ovšem zcela popřel jeho soukromoprávní povahu.
49. Jedná se o argumentaci, kterou však zdejší soud neshledal důvodnou. Jak je uvedeno výše, správní orgány mohly otázku ručení posoudit jako předběžnou. Právní úprava ručení dle daňového řádu i ObchZ je, resp. byla jednoznačná, určitá i předvídatelná, a daňový řád prostřednictvím odvolání poskytuje ručiteli dostatečný procesní prostor k tomu, aby se ručení zprostil.

IV. Náklady řízení

50. S ohledem na výše uvedené neshledal krajský soud žalobu důvodnou a nad rámec žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Žalobu proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
51. nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 26. června 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu