



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **I. Š.**, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2023, č. j. 12012/23/5100-41453-711400, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2024, č. j. 51 Af 6/2023-96,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vyzval dne 31. 5. 2022 žalobce coby ručitele k zaplacení daňového nedoplatku podle § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[2] Jednalo se o neuhrazené nedoplatky na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců ledna až července roku 2014, které byly doměřeny dodatečnými platebními výměry správce daně dne 7. 6. 2016 obchodní společnosti DEMOSTAVBY s. r. o. (dále jen „společnost DEMOSTAVBY“). Doměřenou daň a penále společnost DEMOSTAVBY nezaplatila a následně byla zrušena s likvidací. Z likvidačního zůstatku správce daně nezískal žádné prostředky na úhradu daňových nedoplatků.

[3] Pravomocným rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 6. 2. 2020, sp. zn. 2 T 64/2017 (dále jen „trestní rozsudek“), byl žalobce spolu s dalšími osobami uznán vinným ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění účinném do 30. 6. 2016 (dále jen „trestní zákoník“), ve formě organizátorství podle § 24 odst. 1 písm. a) trestního zákoníku, a to dílem dokonaným,

dílem ve stádiu pokusu. Žalobce se zločinu dopustil tím, že spolu s dalším obžalovaným „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., IČO: 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. (...) 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 (...) 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 jednatele 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 jednatelem 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 ovládání 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 jednatelem 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 (...) 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

pokračování

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 vyplácení 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 (...), 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...“ . Za tuto trestnou činnost byl žalobci uložen trest odnětí svobody v trvání 8 roků, peněžitý trest v celkové výši 14 milionů Kč a trest propadnutí nemovitých věcí.

[4] Podmínky pro vydání ručitelské výzvy podle § 171 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 6 daňového řádu vůči žalobci byly podle správce daně splněny. Trestní rozsudek poskytuje dostatečný podklad pro závěr, že žalobce ovlivnil chování společnosti DEMOSTAVBY k její újmě, proto podle správce daně ručí za splnění jejích dluhů podle § 71 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“). Žalovaný závěry správce daně v záhlaví uvedeným rozhodnutím potvrdil.

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl kasační stížností napadeným rozsudkem.

[6] Krajský soud nepřisvědčil námitce, že správce daně nebyl oprávněn vydat ručitelskou výzvu podle § 171 odst. 1 daňového řádu z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Bylo-li vydáno pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, jako tomu bylo v posuzované věci, je lhostejné, že desetiletá prekluzivní lhůta již uplynula.

[7] Krajský soud se s žalovaným shodl v tom, že ručení podle § 171 odst. 1 daňového řádu může být založeno též aplikací § 71 odst. 3 ZOK. Okruh právních předpisů upravujících ručení nelze omezovat jen na hmotněprávní daňové předpisy (viz rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2007, č. j. 1 Afs 93/2006-48, č. 1263/2007 Sb. NSS). Dluhem podle tohoto ustanovení pak může být i daňový nedoplatek (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 7. 2007, č. j. 1 Afs 101/2004-58, č. 1352/2007 Sb. NSS).

[8] Podle krajského soudu byly splněny podmínky pro vznik ručitelského závazku žalobce ve smyslu § 71 odst. 3 ZOK. V takovém případě se věřitelé mohou domoci svých pohledávek přímo po vlivné osobě, která ovlivnila chování či jednání obchodní korporace k její újmě. Proto byla povinnost zaplatit doměřenou DPH přenesena na žalobce jako ručitele ve smyslu § 171 odst. 1 daňového řádu. Podstatným je podle krajského soudu výrok o vině žalobce v trestních rozsudcích, jehož součástí je tabulkový přehled daňových přiznání k DPH podaných za společnost DEMOSTAVBY na pokyn žalobce a dalšího obžalovaného.

Trestní rozsudek rovněž konkretizuje, jaká částka byla společnosti DEMOSTAVBY za jednotlivá zdaňovací období vyplacena.

[9] Pokud se žalobce dovolával rozsudku 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, podle krajského soudu zmíněný rozsudek žalobcovu argumentaci nepodporuje. Na rozdíl od věci řešené citovaným rozsudkem je podle krajského soudu v nyní posuzované věci situace odlišná. Trestním rozsudkem byl za daňový trestný čin odsouzen přímo žalobce, jemuž byla ručitelskou výzvou v materiálním smyslu stanovena daňová povinnost. Proto byly správní orgány podle § 99 odst. 2 daňového řádu trestním rozsudkem vázány.

[10] Za splněnou měl krajský soud i podmínku spočívající ve způsobení újmy společnosti DEMOSTAVBY. Ta spočívala v dluhu vůči České republice reprezentované správcem daně. Podle krajského soudu žalovaný srozumitelně popsal, že vlivem žalobce byly peněžní prostředky původně vyplacené na bankovní účet společnosti DEMOSTAVBY převáděny mimo její dispoziční sféru či vybírány v hotovosti. Je přitom nerozhodné, že žalobce svůj vliv na chování společnosti DEMOSTAVBY vykonával i prostřednictvím dalších osob, případně společně s dalším obžalovaným. Daňový řád nebrání tomu, aby k úhradě téhož nedoplatku bylo povinno vícero ručitelů na základě odlišných titulů. V takovém případě je třeba dovodit společnou a nerozdílnou povinnost ručitelů plnit vymáhaný nedoplatek. S odkazem na § 2027 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. z.“), pak krajský soud dovodil, že ručitelé mají vůči sobě stejná práva jako spoludlužníci a je na nich, aby se v případě úhrady nedoplatku mezi sebou vypořádali.

[11] Podle krajského soudu nebyly dány ani okolnosti vylučující povinnost k náhradě škody. Povinnost prokázat tyto okolnosti přitom podle § 71 odst. 1 ZOK spočívá na žalobci, nikoli na správci daně.

[12] Správní orgány neporušily ani zásadu *ne bis in idem*. Z právní úpravy ručitelského závazku podle § 71 ZOK nelze dovodit, že by výzva správce daně adresovaná žalobci k úhradě nedoplatku na DPH společnosti DEMOSTAVBY byla trestní povahy.

[13] Podle krajského soudu rovněž nebylo povinností správce daně, aby nárok na náhradu škody (úspěšně) uplatňoval v rámci adhezního řízení (viz 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).

II. Obsah kasační stížnosti žalobce a vyjádření žalovaného

II. a) Kasační stížnost žalobce

[14] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhl zrušení rozsudku krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[15] Stěžovatel namítá, že krajský soud se dopustil nepřípustného dotváření práva, neboť dílčí judikurní závěry aplikoval na věc bez zohlednění jejích konkrétních skutkových

pokračování

i procesních okolností. Neposuzoval věc komplexní optikou a soudní judikaturu, která řešila jiné otázky, automaticky aplikoval na otázky, které ještě správními soudy posuzovány nebyly.

[16] Pokud jde o aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu na ručitele, podle stěžovatele krajský soud nepřipustně závěry žalovaného rozšířil. Žalovaný vyslovil pouze obecný názor, že na ručitelskou výzvu dopadá i § 148 odst. 6 daňového řádu a lhůta pro stanovení daňové povinnosti společnosti DEMOSTAVBY se může prodloužit z důvodu souvisejícího jednání ručitele, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. Krajský soud se rovněž v této souvislosti nevypořádal s žalobní námitkou týkající se totožnosti pachatele trestného činu. Skutečnost, že jeho pachatelem nebyla společnost DEMOSTAVBY, krajský soud přehlíží.

[17] Podle stěžovatele je právní názor krajského soudu, podle něhož jsou správní orgány plně vázány trestním rozsudkem, nesprávný. Krajský soud nezohlednil rozdíl mezi trestněprávním jednáním a podmínkami ručení podle daňového řádu a ZOK. Správní orgány mohly s trestním rozsudkem nakládat nanejvýš jako s každým jiným důkazem (listinou) jakožto podkladem pro stanovení daně.

[18] K závěru krajského soudu, že ručitelská výzva je v materiálním smyslu rozhodnutím o stanovení daně, stěžovatel namítá, že jde o dílčí závěr dovozený z judikatury správních soudů a Ústavního soudu. V krajském soudem citované judikatuře se však soudy nezabývaly tím, že by lhůta pro stanovení daně pro každý ze subjektů mohla být nezávisle prolomena za použití § 148 odst. 6 daňového řádu. Stěžovatel dovozuje, že v jeho případě došlo k uplatnění analogie nepřipustně zjednodušujícím způsobem. Z povahy ručitelské výzvy jako rozhodnutí o stanovení daně nelze dovodit, že se jedná o vyměřovací řízení. Stejně tak nelze dovodit, že na ručitelskou výzvu dopadají všechny důsledky související s rozhodnutím o stanovení daně, mezi nimi i mimořádné prolomení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 6 daňového řádu.

[19] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že trestní rozsudek může ovlivnit běh samostatné lhůty pro stanovení daňové povinnosti ručiteli. S ohledem na výrazný zásah do právní jistoty daňového subjektu je třeba § 148 odst. 6 daňového řádu vykládat tak, že je možné jej aplikovat pouze v případě, že je daňový subjekt totožný s pravomocně odsouzeným. To lze podle stěžovatele dovodit nejen z komentářové literatury, ale i z důvodové zprávy k daňovému řádu. Stěžovatel podpůrně argumentuje i zásadou *in dubio mitius*, nicméně má za to, že právní úprava prolomení prekluzivní lhůty obsažená v § 148 odst. 6 daňového řádu dvojí výklad ani neumožňuje.

[20] Stěžovatel namítá, že správní orgány posoudily naplnění podmínek podle § 171 daňového řádu a § 71 ZOK nedostatečně. Nesouhlasí s tím, že byly trestním rozsudkem vázány co do kvalifikace jeho jednání jako ovlivnění dle ZOK.

[21] Stěžovatel poukazuje na to, že § 71 ZOK je postaven na jiných principech než právní úprava daňového trestného činu. Jednání, na která dopadají, nejsou shodná, naopak v nich panují zásadní odlišnosti. Ustanovení § 71 ZOK upravuje pouze soukromoprávní nárok vůči vlivné osobě, zjišťovaný ve sporném řízení, nikoliv nárok státu vůči této osobě. Zcela odlišný je i cíl této právní úpravy, kterým je v případě ZOK ochrana ovlivněné obchodní korporace

a nahrazení újmy způsobené vlivnou osobou ovlivněné obchodní korporaci. Ani judikatura NSS k § 99 daňového řádu neumožňuje bezbřehé a bezpodmínečné přenášení výsledků trestního řízení do řízení daňového, což stěžovatel podpírá citacemi pasáží z rozsudků NSS ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56, č. 4469/2023 Sb. NSS, ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35, ze dne 10. 11. 2021, č. j. 10 Afs 34/2021-76, ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78, ze dne 14. 9. 2006, č. j. 7 Afs 55/2005-78, ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Afs 35/2020-40, a ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95. Z uvedené judikatury podle stěžovatele vyplývá, že výsledky trestního řízení mohou představovat pouze běžné podklady pro stanovení daně, a nemohou být v rámci daňového řízení použity jako zásadní důkazy či důkazy jediné. V případě stěžovatele však správní orgány pochybily, neboť vycházely pouze z trestního rozsudku, a pochybil i krajský soud, který jejich postup jako zákonný potvrdil.

[22] Stěžovatel dále namítá, že z argumentace krajského soudu není zřejmé, jaký právní názor v otázce vázanosti trestními rozsudky zastává. Krajský soud totiž uvádí, že žalovaný měl vlastní úvahou vyhodnotit podmínky pro vznik ručitelského závazku, nicméně na jiném místě vychází z toho, že skutkový stav vyjádřený ve výroku trestního rozsudku postačuje pro naplnění podmínek ručitelské povinnosti a další dokazování by bylo nadbytečné.

[23] Podle stěžovatele krajský soud zatížil nepřezkoumatelností svůj rozsudek i tím, že odkazuje na to, že podmínky § 71 ZOK měly být a také byly žalovaným vyhodnoceny. Stěžovatel namítá, že k ničemu takovému nedošlo, protože správní orgány svůj závěr přijaly pouze s odkazem na trestní rozsudek, aniž by provedly vlastní hodnocení naplnění podmínek dle ZOK a daňového řádu.

II. b) Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Odkazuje na napadené rozhodnutí s tím, že námitky stěžovatele odpovídají námitkám, které uplatnil již v odvolacím řízení.

[25] Žalovaný uvádí, že § 148 odst. 6 daňového řádu hovoří o stanovení daně v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. Pravidlo obsažené v tomto ustanovení tedy není svou působností omezeno na případy, kdy soud pravomocně rozhodne o spáchání daňového trestného činu toliko daňovým subjektem jako původním nositelem daňové povinnosti. Pro jeho aplikaci je dostatečné, aby jednání, které tvoří skutkovou podstatu daňového trestného činu, bylo takto kvalifikováno pravomocným rozsudkem trestního soudu. Takového jednání se pak může dopustit jak sám daňový subjekt, tak jeho statutární orgán či vlivná osoba ve smyslu § 71 odst. 1 ZOK.

[26] Krajský soud ani žalovaný neuváděli, že by se trestní soud zabýval závěrem, zda byly splněny podmínky pro vznik ručení dle § 71 odst. 3 ZOK. Avšak právě na základě okolností plynoucích z výroku trestního rozsudku dostatečně posoudili naplnění podmínek pro vznik ručení dle § 71 ZOK a § 171 daňového řádu.

II. c) Replika žalobce

[27] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel setrval na své žalobní argumentaci a zdůraznil překvapivost závěrů krajského soudu, pokud jde o otázku aplikace § 148 odst. 6

pokračování

daňového řádu. Podle stěžovatele žalovaný neporozuměl podstatě kasačních bodů. Krajský soud vyšel z přesvědčení, že pro ručitele i daňový subjekt běží dvě samostatná vyměřovací řízení, tedy i dvě samostatné lhůty pro stanovení daně, které mohou být nezávisle na sobě prolomeny § 148 odst. 6 daňového řádu. Tento právní názor je nesprávný, stejně jako na něj navazující závěry krajského soudu. S tím se podle stěžovatele nijak nevyklučuje, že jde zároveň o právní názor nedostatečně zdůvodněný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[28] NSS posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost není důvodná.

III. a) Nepřezkoumatelnost

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně vznáší námitku nepřezkoumatelnosti závěrů krajského soudu. Podle stěžovatele krajský soud dílčí judikaturní závěry aplikoval na věc bez zohlednění jejích konkrétních skutkových a procesních okolností. Soudní judikatura, o kterou krajský soud opřel své závěry, řešila podle stěžovatele jiné otázky. Krajský soud ji však aplikoval na otázky, které ještě správními soudy posuzovány nebyly. Závěry krajského soudu jsou podle stěžovatele rozporuplné.

[31] Podle NSS je z kasační stížnosti zřejmé, že takto obecně uplatněnou argumentací stěžovatel pouze uvozuje nebo shrnuje konkrétně rozvedené námitky vůči dílčím (a zároveň nosným) závěrům krajského soudu, kterými se NSS zabývá níže. To platí, i pokud jde o namítanou nepřezkoumatelnost, která zároveň představuje vadu, k níž je soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). NSS neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným ani v dílčích aspektech konkretizovaných stěžovatelem, jak bude rozvedeno níže. Rozsudek krajského soudu je dostatečně srozumitelný a je opřen o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud žalobu zamítl.

[32] Stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, zda § 148 odst. 6 daňového řádu, podle něhož platí, že *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*, dopadá i na ručitele ve smyslu § 171 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *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.

[33] Podle stěžovatele krajský soud závěry žalovaného rozšířil a opřel o zcela nové důvody, z nichž dovodil možnost aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu na ručitele. To má stěžovatel za nepřipustné, což v replice rozhojnil odkazem na komentářovou literaturu týkající se překvapivosti takového soudního rozhodnutí, které je založeno na odlišné právní argumentaci, než jaká byla uvedena ve správním rozhodnutí, a dále odkazem na rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78, č. 2510/2012 Sb. NSS, z něhož cituje závěr vyslovený v bodě 18, že „[v] tomto ohledu spatřuje Nejvyšší správní soud pochybení krajského soudu, spočívající v překvapivosti jeho rozsudku. Jestliže totiž krajský soud přezkoumával pravomocné správní rozhodnutí podložené určitou právní argumentací, přičemž tento přezkum může činit zásadně vždy jen v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), nachází se žalobce ve stavu legitimního očekávání, že svojí žalobou (resp. jednotlivými žalobními body) nastavil referenční rámec soudního přezkumu. Tento rámec je důležitý i pro dokazování, které krajský soud provádí v rámci plné jurisdikce. Lze si sice velmi dobře představit, že krajský soud dospěje i k odlišné právní argumentaci, než učinil žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a přesto neshledá důvod vyhovět žalobě. V takových případech je nicméně nutno trvat na možnosti žalobce vyjádřit se k tomuto odlišnému právnímu hodnocení, a to právě proto, aby nedocházelo k výše zmíněné překvapivosti rozhodnutí.“

[34] NSS předně se stěžovatelem nesouhlasí v tom, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí vyslovil pouze obecný názor, že na ručitelskou výzvu dopadá i § 148 odst. 6 daňového řádu a lhůta pro stanovení daňové povinnosti daňového subjektu se může prodloužit z důvodu souvisejícího jednání ručitele, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. O takto zjednodušené závěry se rozhodnutí žalovaného neopírá.

[35] Žalovaný ve svém rozhodnutí nejprve shrnul příslušnou právní úpravu obsaženou v daňovém řádu a ZOK, stejně jako skutkové okolnosti související s vydáním ručitelské výzvy stěžovateli. Poukázal na ustálenou judikaturu správních soudů, která na ručitelskou výzvu nahlíží jako na rozhodnutí o stanovení daně v materiálním smyslu. Pro její vydání je tudíž podle žalovaného podstatný běh lhůty pro stanovení daně. Vydáním ručitelské výzvy získá ručitel obdobné procesní postavení jako daňový subjekt. Podkladem pro vydání ručitelské výzvy byly v nynější věci pravomocné rozsudky v trestní věci stěžovatele, kterému samotná povinnost ručení vznikla na základě § 71 odst. 3 ZOK. Na tyto závěry žalovaný navázal v bodě 42 svého rozhodnutí, v němž nesouhlasil s námitkou stěžovatele, že na ručitele § 148 odst. 6 daňového řádu nedopadá. Podle žalovaného je třeba při vydání ručitelské výzvy postupovat v rámci lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu nikoli lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 1 daňového řádu. Na ručitele je pak třeba aplikovat pravidla upravující běh této lhůty i její případné prolomení. Žalovaný s odkazem na nabytí právní moci trestního rozsudku dne 8. 9. 2021 uzavřel, že správce daně mohl stěžovatele vyzvat k úhradě nedoplatku na DPH až do 31. 12. 2023.

[36] Z výše citovaného je zřejmé, že žalovaný dostatečně vysvětlil, z jakých důvodů byl správce daně oprávněn vydat ručitelskou výzvu vůči stěžovateli. Závěr žalovaného ohledně možnosti správce daně vydat ručitelskou výzvu s odkazem na § 148 odst. 6 daňového řádu se opírá o shodná východiska, jaká podrobně rozvedl krajský soud. K nepřipustnému

pokračování

nahrazení důvodů rozhodnutí žalovaného krajským soudem tudíž nedošlo. Jestliže se úvahy krajského soudu opírají o totožná východiska, není ani vadou, že krajský soud je v otázce prekluze i dále argumentačně rozvíjí. To je naopak žádoucí, neboť krajský soud byl povinen tuto otázku posoudit i z úřední povinnosti (viz 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).

III. b) Prekluze práva vydat ručitelskou výzvu

[37] Krajský soud dovodil, že obecná prekluzivní lhůta pro vydání ručitelské výzvy byla prolomena v důsledku § 148 odst. 6 daňového řádu. V jeho závěrech NSS nenalézá žádnou vadu, která by zakládala jejich nepřezkoumatelnost ani překvapivost ve světle stěžovatelem citované judikatury a komentářové literatury.

[38] NSS nemá co vytnout způsobu, jakým krajský soud při posouzení otázky prekluze pracoval s judikaturními závěry týkajícími se postavení ručitele. Není pravdou, že by judikaturní závěry aplikoval bez zohlednění specifik posuzované věci a toho, že judikatura NSS se výslovně vztahem § 148 odst. 6 a § 171 odst. 1 daňového řádu (do doby rozhodnutí krajského soudu, *pozn.* NSS) nezabývala. Nyní rozhodující senát rovněž předesílá, že otázkou ručení dalšího pachatele daňového trestného činu za závazky společnosti DEMOSTAVBY se nedávno zabýval rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38, č. 4620/2024 Sb. NSS, a z jeho závěrů bude NSS níže vycházet i v nyní rozhodované věci.

[39] Pokud jde o usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007-96, č. 1754/2009 Sb. NSS, ve věci *Čechofracht*, které se týkalo vzniku celního dluhu, krajský soud aplikoval jeho zobecňující východiska týkající se povahy ručitelské výzvy ve smyslu § 171 daňového řádu (viz body 29, 34 a 35 napadeného rozsudku). Je to naopak stěžovatel, který zdůrazňuje dílčí závěry vyslovené v usnesení č. j. 9 Afs 58/2007-96 ve věci *Čechofracht*. Je pravdou, že tato věc se týkala lhůty pro stanovení daně ručiteli v celním řízení a (mimo jiné) právní úpravy obsažené v celním zákoně účinném do 30. 4. 2004. Nicméně postavení celního ručitele posuzoval rozšířený senát v obecnějších souvislostech (viz body 19, 21 až 23 usnesení č. j. 9 Afs 58/2007-96 ve věci *Čechofracht*), z nichž pak konzistentně vycházela navazující judikatura NSS.

[40] NSS kupř. v rozsudku ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 52/2008-60, č. 1777/2009 Sb. NSS, závěry rozšířeného senátu vztáhl na ručení za nedoplatek na dani z nemovitostí a zdůraznil, že „*musí být respektovány stejné principy pro náhled na postavení ručitele jak v celním, tak i daňovém řízení. Ručitelova povinnost splnit dluh za dlužníka – čemuž svědčí samotná podstata institutu ručení, se aktualizuje teprve tehdy, když sám dlužník svůj dluh včas a řádně nesplní, přitom až výzvou určenou ručiteli se tento dozvídá o tom, že dlužník, za jehož splnění povinnosti zaplatit daň ručí, svůj dluh v konkrétní výši nesplnil. Teprve touto výzvou je tak ručiteli ukládána povinnost k zaplacení nedoplatku ve stanovené lhůtě, v konkrétní výši za dlužníka, který jej sám v určené lhůtě nezaplatil. Teprve tuto výzvu, a to přes její označení, je tak možno považovat za rozhodnutí, vydané ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu, které zakládá ručiteli povinnost bradit daň za primárního dlužníka (a v poměru k ručiteli při vymáhání nedoplatku se stává exekučním titulem); již z tohoto důvodu je třeba tuto výzvu hodnotit jako rozhodnutí materiální povahy.*“

[41] Nejnověji pak jde o již zmíněný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 4/2024-38, z jehož závěrů plyne, že ručitelská výzva dle § 171 odst. 1 daňového řádu se považuje za rozhodnutí o stanovení daně, které musí být vydáno v prekluzivních lhůtách týkajících se stanovení daně. Na stanovení daně ručiteli prostřednictvím ručitelské výzvy se tak může použít i úprava prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 6 daňového řádu.

[42] Závěr rozšířeného senátu NSS, který v usnesení č. j. 9 Afs 58/2007-96 ve věci *Čechofracht* dovodil materiální povahu ručitelské výzvy coby rozhodnutí o stanovení daně, krajský soud respektoval. Na jeho základě uzavřel, že na ručitele je nutné aplikovat lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu (tedy včetně úpravy speciální lhůty dle odst. 6) a že je třeba její běh hodnotit ve vztahu k ručiteli zvlášť. Prekluzivní lhůta podle krajského soudu běží ručiteli daňového subjektu samostatně a nezávisle na tomto daňovém subjektu (vyjma jejího počátku). Na srozumitelnosti tohoto východiska pro posouzení prekluze nemůže nic změnit stěžovatelem zpochybňovaná úvaha krajského soudu, že „*ručitelská výzva je v materiálním smyslu rozhodnutím o stanovení daně*“, k níž poznamenal, že vůči „*ručiteli jde v podstatě o vyměření daně*“ (bod 37 napadeného rozsudku). Byť institut vyměření daně (§ 139 až § 140 daňového řádu) představuje pouze jeden ze způsobů stanovení daně, na správnost závěru krajského soudu toto přirovnání nemůže mít vliv.

[43] Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 6 daňového řádu umožňuje i se značným časovým odstupem od vzniku daňového nedoplatku zasáhnout do práv subjektu, vůči jehož daňové povinnosti již obecná prekluzivní lhůta uplynula. Stěžovatel však přehlíží, že jde o lhůtu speciální, jejíž aplikace je podmíněna spácháním daňového trestného činu, v jehož důsledku nedoplatek na dani vznikl. Takového daňového trestného činu se v nyní posuzované věci stěžovatel dopustil, což do značné míry relativizuje jeho odvolávání se na právní jistotu. Podle důvodové zprávy k daňovému řádu, citované i stěžovatelem, pravidlo obsažené v § 148 odst. 6 daňového řádu „*modifikuje pravidla platná pro běh lhůt, pro případ nabytí právní moci rozhodnutí vydaného soudem, v jehož výroku byl příslušný daňový subjekt shledán vinným ze spáchání trestného činu daňového, tedy trestného činu, jehož skutková podstata je vymezena v závislosti na porušení daňových zákonů. Jedná se např. o trestný čin zkrácení daně nebo nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. V takovém případě, který bude spíše výjimkou, může správce daně stanovit daň bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně*“ (viz sněmovní tisk č. 685/O, důvodová zpráva, B. zvláštní část, bod 3.4.3. [k § 148], 5. volební období, od 2006, digitální repozitář, www.psp.cz). Je tedy zřejmé, že zákonodárce si byl vědom dopadu nového pravidla, ale jeho zavedení zdůvodnil odkazem na spáchání daňového trestného činu daňovým subjektem.

[44] NSS nemůže přisvědčit stěžovateli ani v tom, že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou, že rozhodující okolností pro aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu je otázka totožnosti pachatele daňového trestného činu. Podle stěžovatele jím může být pouze (původní) daňový subjekt, nikoli ručitel.

[45] Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud při posouzení prekluze a splnění dalších podmínek pro vydání ručitelské výzvy vycházel z toho, že pachatelem daňového trestného činu je stěžovatel, nikoliv společnost DEMOSTAVBY, které byla DPH doměřena. Neshledal v tom však důvod, který by aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu vylučoval. Na již výše shrnuté úvahy (bod 42 tohoto rozsudku) krajský soud navázal a vyšel

pokračování

z toho, že stěžovatel se dopustil daňového trestného činu, který bezprostředně souvisel s daňovou povinností daňového subjektu. K marnému uplynutí prekluzivní lhůty podle krajského soudu v důsledku § 148 odst. 6 daňového řádu nedošlo, a proto byla na stěžovatele ručitelskou výzvou daňová povinnost přenesena (body 39 a 40 napadeného rozsudku).

[46] Stěžovatel závěry žalovaného a krajského soudu zpochybňoval i argumentem, že aplikací § 148 odst. 6 daňového řádu na ručitele dochází k uplatnění nepřípustné analogie. Na otázku, zda lze § 148 odst. 6 daňového řádu aplikovat i v případě, kdy je pachatelem daňového trestného činu (pouze) ručitel, již NSS rovněž odpověděl v rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38.

[47] V něm ve skutkově obdobné situaci, kdy bylo ručení uplatněno vůči jednateři společnosti DEMOSTAVBY odsouzenému za spáchání daňového trestného činu spolu se stěžovatelem, NSS dospěl k závěru, že „[p]ovažuje-li se ručitelská 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 ručitelské výzvy nepoužil i § 148 odst. 6 daňového řádu. 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 [47]), ve kterém NSS dospěl k závěru, že ručitelská 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 ručitelská výzva rozhodnutí o stanovení daně“ (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 4/2024-38, body 35 a 36). Závěry citovaného rozsudku NSS jsou přitom plně přenositelné na nyní posuzovanou věc. NSS shodně jako krajský soud v nyní posuzované věci vycházel z toho, že se daňového trestného činu dopustila jiná osoba než společnost DEMOSTAVBY jako daňový subjekt. Zároveň si byl NSS vědom toho, že na rozdíl od předchozí již neúčinné právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, daňový řád zakotvil novou pravomoc správce daně, respektive stanovil zcela novou lhůtu pro stanovení daně, která je nezávislá na obecné prekluzivní lhůtě (bod 33 rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38). Odkázal rovněž na povahu ručitelské výzvy, tak jak byla vymezena judikaturou NSS, kterou shledal použitelnou i pro příslušnou úpravu obsaženou v daňovém řádu (bod 34 rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38). Nejnovější závěry NSS vyslovené v rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38 k použití speciální prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 6 daňového řádu vůči pachateli daňového trestného činu, který se v důsledku splnění hmotněprávních podmínek (v nynějším případě plynoucích ze soukromého práva) stává ručitelem daňového subjektu, tudíž nedávají stěžovateli za pravdu, ani pokud jde o námitku nepřípustné analogie.

[48] Dovolává-li se stěžovatel zásady *in dubio pro mitius*, tak znění § 148 odst. 6 daňového řádu podle NSS nezavdává jakoukoliv pochybnost, pro kterou by bylo třeba citované pravidlo vyložit ve prospěch stěžovatele. Z textu § 148 odst. 6 daňového řádu neplyne, že dopadá výlučně na situace, kdy je pachatelem daňového trestného činu pouze daňový subjekt, kterému byla daň doměřena platebním výměrem. Podstatná je souvislost daňového trestného činu se stanovenou daňovou povinností, což dovodil (mimo jiné) za pomoci systematického výkladu NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38.

[49] Námitka nesprávného posouzení prekluze práva správce daně vydat vůči stěžovateli ručitelskou výzvu krajským soudem tak není důvodná.

III. c) Vznik ručitelského závazku

[50] Stěžovatel namítá, že právní názor krajského soudu, podle něhož měl správce daně, jsa vázán trestním rozsudkem, posoudit splnění podmínek pro vznik ručení dle § 71 odst. 3 ZOK, je nejen nesprávný, nýbrž i nepřezkoumatelný pro jeho vnitřní rozpor.

[51] NSS však neshledal posouzení splnění podmínek pro vznik ručitelského závazku stěžovatele krajským soudem rozporuplným. Krajský soud odlišil skutkovou otázku spočívající ve zjištění, jakého jednání se stěžovatel dopustil, a otázku právní, kterou je aplikace právní normy obsažené v § 71 ZOK na zjištěný skutkový stav.

[52] Podle § 71 odst. 1 ZOK platí, že *každý, kdo pomocí svého vlivu v obchodní korporaci (dále jen „vlivná 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.*

[53] Podle § 71 odst. 3 ZOK dále *vlivná osoba ručí věřitelům ovlivněné osoby za splnění těch dluhů, které jim ovlivněná osoba nemůže v důsledku ovlivnění podle odstavce 1 zcela nebo zčásti splnit.*

[54] Ze závěrů krajského soudu je zřejmé, že při hodnocení postupu správce daně při aplikaci § 99 odst. 2 daňového řádu, podle něhož platí, že *správce 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*, zohlednil okolnosti, které jsou podle judikatury NSS rozhodné, pokud má správce daně posoudit, zda je skutkem popsáním ve výrokové větě trestního rozsudku vázán. Krajský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že na posuzovanou věc dopadají závěry rozsudku NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31. K otázce vázanosti výrokem trestního rozsudku, který se týkal trestného činu zkrácení daně spáchaného pachatelem, jenž byl zároveň poplatníkem daně, NSS v bodě 17 rozsudku č. j. 6 Afs 257/2017-31 zdůraznil, že pokud *„byla tato otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nepřísnejší požadavky kladené ústavním pořádkem na vedení řízení před orgány veřejné moci z hlediska práv dotčené osoby, nelze v daňovém řízení tvrdit, že skutková situace dané věci byla jiná.“* V případě stěžovatele byl proto správce daně vázán popisem jeho skutku spočívajícího v podvodném vylákání nadměrných odpočtů DPH prostřednictvím společnosti DEMOSTAVBY, jak správně uzavřel krajský soud (viz rovněž rozsudek NSS č. j. 10 Afs 4/2024-38, body 57 a 58).

[55] Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na závěry rozsudku NSS č. j. 6 Afs 125/2021-56. S tímto odkazem se vyrovnal již krajský soud. Předně dospěl k závěru, že na věc dopadá rozsudek č. j. 6 Afs 257/2017-31. Uvedl, že NSS v bodě 26 rozsudku č. j. 6 Afs 125/2021-56 poukázal na to, že ve věci posuzované NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 257/2017-31 *„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*

pokračování

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 podle krajského soudu i v případě stěžovatele. Proto daňové orgány nepochybily, pokud z trestního rozsudku, na rozdíl od věci řešené v rozsudku NSS č. j. 6 Afs 125/2021-56, vycházely (bod 60 napadeného rozsudku). Ani další stěžovatelem citovaná judikatura NSS týkající se posouzení vztahu daňového a trestního práva v různých skutkových případech správnost výkladu provedeného krajským soudem nijak nevyvrací a není se závěry rozsudků č. j. 6 Afs 257/2017-31 a č. j. 6 Afs 125/2021-56 v rozporu.

[56] Z napadeného rozsudku rovněž neplyne, že by se krajský soud nezabýval tím, zda správní orgány jednání stěžovatele popsané ve výroku trestního rozsudku dostatečně hodnotily z toho hlediska, zda zakládá ručitelský závazek ve smyslu § 71 odst. 1 ZOK. Podle krajského soudu takto žalovaný postupoval (bod 46 napadeného rozsudku). Pokud s tímto závěrem stěžovatel nesouhlasí, neboť má za to, že žalovaný žádnou vlastní úvahu k aplikaci § 71 odst. 1 ZOK neuvedl, NSS mu nemůže přisvědčit.

[57] NSS ze správního spisu ověřil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul, že správce daně vydal ručitelskou výzvu poté, co pravomocně stanovené nedoplatky na DPH nebyly uhrazeny. Správce daně po přihlášení pohledávky do likvidace společnosti DEMOSTAVBY zjistil, že tato společnost nemá žádný majetek. Z trestního rozsudku vyplynulo, že společnost DEMOSTAVBY nevykonávala žádnou hospodářskou činnost a jejím jediným účelem bylo vylákat nadměrné odpočty DPH. Poté žalovaný shrnul právní úpravu ručení vlivné osoby ve smyslu § 71 ZOK s tím, že povinnost ručení stěžovateli vznikla na základě § 71 odst. 3 ZOK. Postavení stěžovatele jako vlivné osoby ve smyslu § 71 odst. 1 ZOK správce daně dovodil z trestního rozsudku. Ačkoliv stěžovatel nebyl v postavení statutárního orgánu, fakticky řídil jeho činnost směřující k vylákání nadměrných odpočtů DPH. Právě tyto nároky pak podle žalovaného byly důvodem pro stanovení DPH dodatečnými platebními výměry. Peněžní prostředky byly z účtu společnosti DEMOSTAVBY vybírány v hotovosti na pokyn stěžovatele a dalších osob. Společnost DEMOSTAVBY již neměla v rozhodném období žádný postižitelný majetek. Podle žalovaného proto správce daně dospěl ke správnému závěru o naplnění podmínek vzniku ručitelského závazku stěžovatele (bod 17 rozhodnutí žalovaného).

[58] K odvolací námitce stěžovatele dále žalovaný v bodě 23 svého rozhodnutí doplnil, že ovlivněnou právníčkou osobou byla společnost DEMOSTAVBY. Vlivnou osobou byl stěžovatel, podle jehož pokynů společnost podávala daňová přiznání k DPH za účelem podvodného vylákání nadměrných odpočtů DPH. Takto získané finanční prostředky byly vypláceny na bankovní účty, které, přinejmenším zprostředkovaně, ovládal stěžovatel. Nebýt jednání stěžovatele, společnost DEMOSTAVBY by patrně podvodem nárok na nadměrný odpočet DPH neuplatnila. Nevznikly by tudíž ani související nedoplatky. Žalovaný popsané jednání připodobnil k situaci sjednání úvěru, o němž již dopředu dlužník ví, že jej nebude moci splatit. Podle žalovaného vznik povinnosti vrátit neoprávněně získané nadměrné odpočty DPH včetně příslušenství představuje újmu na jmění, která společnosti DEMOSTAVBY vznikla v příčinné souvislosti s jejím ovlivněním stěžovatelem. V bodě 24 svého rozhodnutí žalovaný odkázal rovněž na to, že na základě pokynů stěžovatele docházelo k vyvedení prostředků z majetkové sféry společnosti DEMOSTAVBY

prostřednictvím výběru z bankomatů a prováděním bezhotovostních plateb na účely, které nesouvisely s ekonomickou činností společnosti DEMOSTAVBY. I v tom lze podle žalovaného spatřovat její újmu v důsledku ovlivnění. Protože se jednalo o společnost, jejímž jediným účelem bylo podvodným způsobem vylákat nadměrné odpočty DPH způsobem řízeným a organizovaným především stěžovatelem, byl podle žalovaného vyloučen předpoklad, že by byla společnost DEMOSTAVBY schopna vlastní činností vytvořit prostředky potřebné k úhradě daňových nedoplatků. Žalovaný rovněž odkázal na skutkovou větu výroku trestního rozsudku, z níž je zřejmé, komu konkrétně stěžovatel dával pokyny a jak činnost k vylákání nadměrných odpočtů DPH řídil. Podle žalovaného není prostor pochybovat o tom, že neoprávněné uplatnění těchto nároků má příčinnou souvislost s jednáním stěžovatele, které správce daně kvalifikoval jako ovlivnění ve smyslu § 71 ZOK. Skutečnost, že stěžovatel byl za své jednání pravomocně odsouzen, podle žalovaného dokládá, že ovlivnil jednání společnosti DEMOSTAVBY nikoli zanedbatelným, nýbrž rozhodujícím významným způsobem.

[59] Pokud krajský soud výše shrnuté závěry posoudil jako dostatečné, tak NSS s ním souhlasí. Stěžovatel v kasační stížnosti citoval podmínky pro vznik ručení podle § 71 ZOK, ale jejich splněním se jak správce daně a žalovaný, tak krajský soud zabývali (body 70 až 73 napadeného rozsudku). Správně dovodili, že stěžovatel rozhodujícím významným způsobem ovlivnil chování společnosti DEMOSTAVBY a v důsledku jeho jednání vznikla této společnosti újma. Správní orgány rovněž s odkazem na roli stěžovatele při vylákání nadměrných odpočtů DPH odůvodnily, proč za splnění dluhů společnosti DEMOSTAVBY ručí právě stěžovatel. NSS v této souvislosti úvahy žalovaného a krajského soudu doplňuje o přiléhavý závěr rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38 ke škodě společnosti DEMOSTAVBY vyslovený na základě zjištění plynoucích z výroku totožného trestního rozsudku, 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 neoprávněné odpočty DPH. Tento daňový závazek sám o sobě škodou nebyl a nemohl být, neboť stěžovatel svým protiprávním jednáním nejdříve společnost DEMOSTAVBY fakticky „obohatit“ 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.*“

[60] Se stěžovatelem nelze souhlasit ani tom, že § 71 ZOK upravuje pouze soukromoprávní nárok společnosti vůči vlivné osobě. Stěžovatel dále v této souvislosti zdůrazňuje soukromoprávní charakter úpravy ručení (vlivné osoby za dluhy ovlivněné osoby) dle ZOK, z níž lze podle něj dovodit pouze soukromoprávní nárok vůči vlivné osobě.

[61] NSS předně uvádí, že § 71 odst. 3 ZOK upravuje vznik ručitélského závazku vlivné osoby vůči věřitelům ovlivněné osoby, v nyní posuzované věci vůči státu reprezentovanému správcem daně. Jak dále NSS uvedl již v rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38, bodech 42 a 43, daňový řád v citovaném ustanovení „*obsahuje blanketní právní normu odkazující na zvláštní zákon ukládající daňovému ručiteli povinnost k ručení (...) 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, č.j. 5 Afs 173/2006- 74, č. 2303/2011 Sb. NSS, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2003, č.j. 30 Ca 110/2001- 30, č. 182/2004 Sb. NSS, ve*

pokračování

kterých správní soudy posvětily daňové ručení založené zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník).“ Zvláštním zákonem byl v případě posuzovaném NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38 rovněž soukromoprávní předpis, konkrétně § 159 odst. 3 o. z., podle něhož platí, že nenabradil-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 nenabradil, pokud se věřitel plnění na právnické osobě nemůže domoci.

[62] NSS v této souvislosti dále odkazuje na závěry zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, který v usnesení ze dne 16. 12. 2024, č. j. Konf 3/2024-15, bodech 29 až 33, dovodil, že „je bez významu, zda otázka vzniku ručení žalovaného podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku, jako akcesorického závazku odvozeného od hlavního závazku mezi navrhovatelem [šlo o celní úřad] a společností (...) má charakter soukromoprávní či veřejnoprávní. Rozhodný je, *toliko* charakter původního, hlavního, závazku.“ V citovaném usnesení se zvláštní senát zabýval otázkou, zda je správce daně při vydání ručitelské výzvy podle § 171 odst. 1 daňového řádu příslušný k posouzení podmínek vzniku ručení podle § 159 odst. 3 o. z. (bod 23 usnesení č. j. Konf 3/2024-15). Zvláštní senát svůj závěr opřel i o judikaturu rozšířeného senátu NSS, podle níž „nelze přijmout názor, podle kterého jsou ručení ve veřejném právu a ručení v soukromém právu něco odlišného. Ručení je obecným institutem vlastním celému právnímu řádu, pro který mohou, pokud je to racionální anebo pokud tak zákonodárce výslovně stanoví, existovat v jednotlivých právních odvětvích odlišnosti. Ty ostatně existují i v rámci samotného práva soukromého (srovnej odlišnosti v úpravě ručení dle [pozn. zvláštního senátu: dnes již neúčinných] občanského zákoníku a zákoníku obchodního odůvodněné rozdílnými požadavky na zajištění závazků ve vztazích mezi občany oproti obchodnímu životu). Odlišnosti však nikdy nemohou přesáhnout do samé podstaty tak tradičního institutu, jakým ručení bezesporu odedávna je.“ (usnesení č. j. 9 Afs 58/2007-96 ve věci *Čechofracht*, bod 15). Podle zvláštního senátu skutečnost, že samotný vznik, rozsah a zánik povinnosti ručení (člena voleného orgánu právnické osoby) je založen právním předpisem soukromého práva, neznamená, že jde o čistě soukromoprávní institut. I závěry zvláštního senátu tak vyvrací námitku, že hmotněprávní ustanovení soukromého práva nemohou založit ručitelský závazek k úhradě stanovené daně.

[63] Ve vztahu k nyní posuzované věci NSS doplňuje, že ne každé jednání vlivné osoby, na něž dopadá § 71 odst. 1 ZOK, může zároveň založit ručitelský závazek ve vztahu k daňovým nedoplatkům ovlivněné osoby. Dojde k tomu zpravidla tehdy, pokud bude po stránce skutkové vznik nedoplatku způsoben právě v důsledku ovlivnění konkrétním jednáním vlivné osoby rozhodujícím významným způsobem. Míra vlivu stěžovatele na společnost DEMOSTAVBY, jehož podstatou bylo vylákání peněžních prostředků v podobě nadměrných odpočtů DPH, však byla natolik zásadní, že se promítla v kvalifikaci jeho jednání jako zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Stěžovatel tedy ovlivňováním společnosti DEMOSTAVBY zavinil vznik jejího daňového dluhu, o čemž bez jakékoli pochybnosti svědčí zjištění plynoucí z trestního rozsudku. Pokud krajský soud ve shodě se správními orgány jednání stěžovatele posoudil jako ovlivnění společnosti DEMOSTAVBY ve smyslu § 71 odst. 1 ZOK a ve spojení s § 71 odst. 3 ZOK dospěl k závěru o naplnění hmotněprávních podmínek pro vydání ručitelské výzvy k úhradě DPH doměřené společnosti DEMOSTAVBY, postupoval v souladu se zákonem.

IV. Závěr a náklady řízení

[64] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[65] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. února 2025

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu