



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Kryštofa Horna a Jana Peroutky ve věci

žalobce: **D. M.**  
bytem X  
zastoupen advokátem JUDr. Vojtěchem Veverkou  
sídlem Hajnova 40, Kladno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2023, č. j. 12025/23/5100-41453-711400,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci a podstatný obsah daňového spisu**

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podanou k soudu dne 1. 6. 2023, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

„správce daně“) ze dne 31. 5. 2022, č. j. 3183992/22/2110-00540-209704 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“ či „ručitelská výzva“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím byl žalobce z titulu ručení vyzván k úhradě daňového nedoplatku společnosti DEMOSTAVBY s.r.o. v likvidaci (nyní zaniklé; dále jen „daňový subjekt“) ve výši 6 143 066 Kč (z toho 3 575 363 Kč činí částka doměřené daně za příslušná zdaňovací období a 2 567 703 Kč odpovídá úrokům z prodlení). Správce daně konstatoval splnění podmínek ručení podle § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 71 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích, dále jen „z. o. k.“). Své skutkové závěry opřel o rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 9. 2021, sp. zn. 3 To 10/2021 (dále „odvolací trestní rozsudek“) a jím potvrzený rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 2. 2020, č. j. 2 T 64/2017-19195 (dále „prvostupňový trestní rozsudek“; či společně s odvolacím trestním rozsudkem dále též „trestní rozsudky“), jimiž byl žalobce spolu s dalšími osobami shledán vinným ze spáchání zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník), ve formě organizátorství podle § 24 odst. 1 písm. a) trestního zákoníku. Tohoto jednání se měl žalobce dopustit mimo jiné tím, že prostřednictvím daňového subjektu neoprávněně vylákal nadměrné odpočty za zdaňovací období měsíců ledna až července roku 2014. Trestní rozsudky poskytují dostatečný podklad pro závěr, že žalobce ovlivnil chování daňového subjektu k újmě, která vedla k jeho neschopnosti řádně plnit své dluhy, a proto podle § 71 odst. 3 z. o. k. ručí za splnění těchto dluhů. Jelikož trestní rozsudky nabyly právní moci dne 8. 9. 2021, bylo možné prolomit lhůtu pro stanovení daně až do dne 31. 12. 2023, tj. do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu právní moci bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 6 daňového řádu.
3. Žalobce podal proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání. Namítal nepřezkoumatelnost, neboť se správce daně nezabýval podmínkami vzniku ručení podle § 171 daňového řádu ve spojení s § 71 z. o. k., zejména vznikem újmy a související neschopností splácet dluhy. Byl přesvědčen, že tyto podmínky nelze dovodit z trestních rozsudků. Navíc nebyly v řízení prokázány. Žalobce se též domníval, že prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno opožděně, neboť právo správce daně jako věřitele vůči žalobci jako ručiteli bylo promlčeno.
4. Žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodl tak, jak je uvedeno v bodě 1 tohoto rozsudku. Považoval za podstatné, že daňový subjekt doměřený nedoplatek na DPH neuhradil a posléze byl zrušen s likvidací. Nic nebylo možné na nedoplatek uhradit ani z likvidačního zůstatku. Správce daně i přesto daňový subjekt bezvýsledně upomenul o úhradu nedoplatku. Měl tudíž za prokázané splnění podmínek podle § 171 odst. 3 daňového řádu. Postavení žalobce jako ručitele daňového subjektu dovodil z trestních rozsudků, dle nichž právě žalobce (s dalším obžalovaným) fakticky řídil činnost daňového subjektu směřující k neoprávněnému vylákání nadměrných odpočtů DPH. Právě související nároky byly důvodem pro stanovení daně, k jejíž úhradě byl žalobce jako ručitel vyzván. Peněžní prostředky byly z účtu daňového subjektu na pokyn žalobce a dalších osob vyváděny, přičemž daňový subjekt v rozhodném období již neměl žádný postižitelný majetek. Žalobce byl tedy vlivnou osobou ve smyslu § 71 odst. 1 z. o. k. Nebýt žalobcova jednání, daňový subjekt by patrně neuplatnil podvodně nárok na nadměrný odpočet DPH za příslušná zdaňovací období, takže by nevznikly ani související nedoplatky. Vznik povinnosti „vrátit“ neoprávněně získané nadměrné odpočty včetně příslušenství a vyvedení prostředků

z majetkové sféry daňového subjektu, tedy znemožnění uhradit nedoplatek, dle žalovaného představují újmu na jmění, která daňovému subjektu vznikla v příčinné souvislosti s ovlivněním žalobcem. Dluhem, který ve smyslu § 71 odst. 3 z. o. k. nemůže daňový subjekt v důsledku ovlivnění splnit, jsou daňové nedoplatky, k jejichž úhradě byl žalobce vyzván jako ručitel. Správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí ve lhůtě podle § 148 odst. 6 daňového řádu, neboť jeho podkladem jsou pravomocné trestní rozsudky ve věci žalobce, dle nichž spáchal daňový trestný čin a ručitelská výzva představuje ve vztahu k ručiteli v materiálním smyslu rozhodnutí o stanovení daně.

5. Prvostupňovému rozhodnutí předcházelo vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 7. 6. 2016, jimiž správce daně daňovému subjektu doměřil DPH za zdaňovací období leden až červenec 2014 v celkové výši 3 575 363 Kč a předepsal penále ve výši 20 % z takto doměřené daně (dále jen „dodatečné platební výměry“). Doměřenou daň s příslušenstvím však daňový subjekt ve stanovené lhůtě nezaplatil. Neučinil tak ani v návaznosti na upomínku správce daně (vyrozumění o výši nedoplatku ze dne 15. 2. 2022). Daňový subjekt byl následně zrušen s likvidací. Z likvidačního zůstatku správce daně nezískal žádné prostředky na úhradu daňových nedoplatků, ačkoliv měl k obchodnímu závodu daňového subjektu zřízeno zástavní právo.
6. Dle výroku prvostupňového trestního rozsudku se žalobce (v následující citaci označen pod iniciálou „D. M.“) dopustil výše specifikovaného trestného činu 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., (...)*

*s plným vědomím toho, že tyto společnosti nebudou vykonávat žádnou hospodářskou činnost, což také nevykonávaly, případně ji pouze předstíraly, a tyto společnosti neměly zpravidla žádné zaměstnance, z větší části po celou dobu nebyly evidované v registru zaměstnavatelů České správy sociálního zabezpečení, nevedly žádné účetnictví ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb. v platném znění, případně pouze účelově vytvářely různé účetní či jiné listinné doklady ad hoc pouze pro účely daňových kontrol, a rovněž ve většině případů vykazovaly minimální pohyb na bankovních účtech s výjimkou inkasovaných (a posléze vybíraných či přeposílaných) nadměrných odpočtů DPH, a jediným účelem vzniku a existence společností bylo vylákání nadměrných odpočtů DPH, čehož bylo dosaženo tak, že na příslušné finanční úřady byly jménem těchto společností podávány na příkaz I. Š. a D. M., K. J., zesnulým M. K. (nar. X, zemř. X) a J. K. zcela smyšlená daňová přiznání k DPH, ve kterých společnosti vykazovaly vysoké obraty zpravidla ze stavební činnosti (...), přičemž uvedená daňová přiznání zpravidla vyhotovovali na pokyn I. Š. a D. M. v době od 1. 1. 2011 do 16. 5. 2012 K. J., v době od 16. 5. 2012 do dne úmrtí při nehodě na motocyklu dne 22. 7. 2014 M. K., a následně od 22. 7. 2014 do doby zahájení trestního stíhání J. K., přičemž tato přiznání doručovali příslušným níže uvedeným finančním úřadům přímo či později prostřednictvím datových schránek výše zmíněných společností, jejichž ovládání dali jejich 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 jednateli společností, ale buď I. Š. či D. M., případně na jejich pokyn nejčastěji K. J., M. K. či J. K., (jmenovaným byly mimo jiné předávány i prostředky k elektronickému ovládní jednotlivých bankovních účtů a zpravidla figurovali vedle jednatelů společností jako disponenti bankovních účtů), finanční prostředky pocházející z vylákaných nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty takto převedené na bankovní účty jednotlivých společností byly z velké většiny vybírány hotově z bankovních účtů a to nejčastěji K. J., M. K. a J. K., či v menší míře jednotlivými jednateli na jejich pokyn, nebo byly převáděny na další bankovní účty společností užívaných k vylákání nadměrných odpočtů DPH mezi sebou či na společnosti personálně propojené nebo dokonce přímo ovládané I. Š., a tato činnost byla velice důmyslně prováděna tak, aby nevzbudila podezření ze strany finančního úřadu a to zejména vzhledem k druhu prokazované činnosti a relativně nízké výši jednotlivých odpočtů a v případě, že byl přesto ze strany finančního úřadu v ojedinělých případech zahájen postup k odstranění pochybností, či jiná kontrola, společnosti většinou nedoložily požadované podklady, případně prostřednictvím J. K. předložily fiktivní doklady, a dále již na výzvy finančních úřadů nereagovaly, byly obratem převedeny na nové jednatele zejména bulharské národnosti a následně se staly pro finanční úřady nekontaktní, přičemž tyto převody obchodních společností prováděné za účelem neprozrazení celé činnosti zajišťoval zejména D. M. za součinnosti dalších osob, 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 **D. M.** dále zajišťoval osoby do statutárních orgánů jednotlivých společností za účelem fiktivního jednateleství, dával pokyny k nevedení účetnictví dotčených obchodních společností, zajišťoval sídla společností, podílel se na organizaci a řízení činnosti K. J., zesnulého M. K. a J. K., zajišťoval převody společností na osoby s cizím státním občanstvím z důvodu zamezení kontroly finančních úřadů, zajišťoval zavedení a rušení bankovních účtů uvedených společností, kontroloval a rozhodoval společně s I. Š. o využívání finančních prostředků získaných z vyplacených nadměrných odpočtů finančními úřady, (...)

a to vše prováděl s úmyslem soustavně získávat neoprávněný finanční prospěch vylákáváním nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty na úkor České republiky, zastoupené GFR, který dosáhl částky nejméně 310.241.106,- Kč a z toho bylo vyplaceno 297.613.509,- Kč a zároveň se pokusil vylákat částku ve výši nejméně 12.627.597,- Kč (...)

**tedy obžalovaný D. M.** 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“.

### Obsah podání účastníků

7. **Žalobce** vznáší čtyři okruhy žalobních bodů.
8. Předně namítá, že správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí až po uplynutí prekluzivní tříleté lhůty pro stanovení daně. Na základě judikatury NSS k předchozí právní úpravě § 47

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dovodil, že ručitelská výzva k úhradě nedoplatku daně ručitelem musí být ručiteli doručena ve stejné lhůtě, v níž musí být daňovému subjektu stanovena daň, tj. do tří let ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou. V projednávaném případě byla daňovému subjektu doměřena daň za období leden až červenec 2014 dodatečnými platebními výměry dne 7. 6. 2016. Prvostupňové rozhodnutí, jímž byl žalobce vyzván k úhradě nedoplatku, však bylo vydáno až po téměř šesti letech dne 31. 5. 2022, tedy po zániku práva stanovit žalobci daň jakožto ručiteli. Správce daně měl přitom vzhledem ke skutkovým okolnostem dostatek času pro vydání prvostupňového rozhodnutí v základní tříleté lhůtě. V důsledku jeho pasivity se navíc enormně a nezákonně zvýšilo příslušenství nedoplatku daňového subjektu.

9. Dále žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v absenci úvahy o naplnění podmínek vzniku ručení podle § 171 daňového řádu ve spojení s § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. Závěr o existenci ručení žalovaný založil na závěrech trestních rozsudků. Ty však žalobce nepovažuje za dostatečné důkazy o ovlivnění daňového subjektu. Trestní rozsudky dokazují toliko spáchání trestného činu podle § 240 trestního zákoníku určitým pachatelem, nikoliv vznik soukromoprávní újmy způsobený žalobcem jako vlivnou osobou daňovému subjektu jako ovlivněné obchodní korporaci. Ke vzniku ručení žalobce bylo zapotřebí prokázat, že 1) je vlivnou osobou, která rozhodujícím a významným způsobem ovlivnila chování daňového subjektu, 2) tímto ovlivněním došlo ke vzniku újmy daňového subjektu, 3) daňový subjekt v důsledku ovlivnění nemůže splnit své dluhy a 4) v důsledku toho ručí za splnění těchto dluhů právě žalobce. Naplnění těchto podmínek však není z napadeného rozhodnutí zřejmé. V této souvislosti žalobce odkazuje na pokyn GFŘ č. D-18 ze dne 16. 9. 2014, č. j. 6402/14-7001-51300-602525. Rovněž uvádí, že z ničeho neplyne, zda žalovaný považuje částku nedoplatku ve výši 6 143 066 Kč za škodu nebo újmu podle § 71 z. o. k., ani jakým způsobem k této výši dospěl, neboť v trestních rozsudcích se tato částka nevyskytuje.
10. Žalobce je navíc přesvědčen, že výše uvedené podmínky vzniku ručitelského závazku podle § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. nebyly v projednávaném případě splněny. Orgány finanční správy neprokázaly, že by žalobce daňovému subjektu způsobil újmu. Neprováděly žádné vlastní dokazování. Odkázaly pouze na obsah trestních rozsudků, z nichž vyplývá, že žalobce prostřednictvím daňového subjektu vylákal nadměrné odpočty DPH, čímž mu vznikl neoprávněný finanční prospěch a České republice vznikla škoda ve výši nejméně 310 mil. Kč. Žalovaný též zaměňuje pojmy újma a dluh a chybně je interpretuje, neboť za oba označuje stejnou částku, a to nedoplatek daně. Nejprve však musí vzniknout újma (snížení majetku ve sféře ovlivněné osoby) a až v důsledku této újmy může vzniknout dluh, za nějž vlivná osoba ručí. Daňový nedoplatek proto nemůže být zároveň újmou a dluhem ve smyslu daného ustanovení. Navíc není zřejmé, jak správce daně určil výši nedoplatku daňového subjektu, který považuje za újmu a dluh ve smyslu § 71 z. o. k., neboť trestní rozsudky výši nedoplatku neobsahují. Žalobce rovněž upozorňuje na to, že správce daně a žalovaný vymáhají nedoplatek v totožné výši i vůči jiným spoluobviněným.
11. Nakonec žalobce orgánům finanční správy vyčítá porušení zásady *ne bis in idem* a zásady zákazu dvojího přičítání téhož. Trestními rozsudky byl žalobci pravomocně uložen peněžitý trest ve výši 5 000 000 Kč. Přesto žalovaný požaduje další majetkový postih žalobce v podobě ručení za nedoplatek daňového subjektu. Povinnost ručení přitom odvozuje z týchž skutečností, na jejichž základě byl žalobce již odsouzen a potrestán. Žalobce byl

tudíž za stejné jednání potrestán dvakrát, a to jednou v podobě peněžitého trestu a podruhé v podobě ručení za nedoplatek. Pokud správci daně vznikla škoda, mohl a měl ji řádně a včas uplatnit v rámci adhezního řízení tak, aby byl návrh posouzen trestním soudem.

12. **Žalovaný** ve vyjádření navrhuje žalobu zamítnout. Ručitelská výzva je v materiálním smyslu rozhodnutím o stanovení daně, proto lze v důsledku pravomocného odsouzení žalobce za spáchání daňového trestního činu, prolomit základní lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 6 daňového řádu a daň stanovit až do konce druhého roku po pravomocném odsouzení. Pokud se na ručitelskou výzvu vztahuje základní lhůta pro stanovení daně, lze na ní aplikovat též pravidla upravující prolomení účinků marného uplynutí této lhůty. Žalobce svou argumentaci opírá o judikaturu z dob před přijetím pravidla obsaženého ve zmiňovaném ustanovení.
13. Správce daně nepostupoval liknavě, neboť před vydáním trestních rozsudků nemusel mít žádné informace o tom, že žalobce ve vztahu k daňovému subjektu v rozhodném období vykonával nějaký vliv, pomocí kterého významně ovlivnil jeho chování. Bez trestních rozsudků by ani neměl důkazy potřebné pro učinění tohoto závěru. Výši příslušenství nedoplatku mohl žalobce ovlivnit úhradou částky odpovídající újmě, kterou daňovému subjektu způsobil.
14. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Sám žalobce v podstatě namítá toliko to, že závěry žalovaného jsou nesprávné a nemají oporu v provedeném dokazování. Ani s tím však žalovaný nesouhlasí. Dokazování neprováděl pro nadbytečnost, neboť převzal skutkový stav zjištěný trestními soudy. Orgány finanční správy jsou vázány pravomocným rozsudkem soudu o tom, že se určitý pachatel dopustil trestného činu skutkem, který je podstatný i pro daňové řízení. Žalobcem spáchaný trestný čin přitom spočívá ve skutku, jehož podstatou bylo ovlivnění daňového subjektu za účelem protiprávního vylákání nadměrných odpočtů, tento skutek zakládá též ručení za daňový nedoplatek. Správce daně tedy převzal skutkový stav zjištěný v trestním řízení a subsumoval jej pod ustanovení § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. Žalobce mohl navrhnout důkazy za účelem prokázání, že mohl při ovlivnění v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu daňového subjektu. Žádné důkazy však nenavrhl.
15. Žalovaný též setrvává na závěru, že byly splněny podmínky § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. Daňovému subjektu nevznikl nedoplatek proto, že by mu vznikla daňová povinnost z jím uskutečněných zdanitelných plnění, nýbrž z důvodu podvodného vylákání odpočtů ze státního rozpočtu v souvislosti s plněními, jejichž přijetí pouze předstíral. Právě povinnost vrátit neoprávněně získané nadměrné odpočty včetně příslušenství představuje újmu na jmění, která daňovému subjektu vznikla v důsledku ovlivnění žalobcem. Žalobce navíc úmyslně vyváděl finanční prostředky z majetkové sféry daňového subjektu, čímž zapříčinil jeho neschopnost uhradit nedoplatky. Újma způsobená žalobcem dosahuje minimálně výše nedoplatků, neboť právě tyto nedoplatky představují dluh daňového subjektu, který by nevznikl nebýt protiprávního jednání žalobce.
16. Závěrem žalovaný připomíná, že vznik ručení ani ručitelskou výzvu nelze považovat za uložení trestní sankce, neboť se jedná o úhradu dluhu. Nemohlo tedy dojít k porušení zásady *ne bis in idem*. Podotýká, že případnou úhradu žalobcova peněžitého trestu ani nelze použít k úhradě nedoplatku. Uplatnění nároku na náhradu škody v adhezním řízení pak nelze považovat za podmínku nutnou pro domožení se peněžitého nároku po pachateli trestného činu.

### Posouzení žaloby soudem

17. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s). Vady, k nimž byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
18. O žalobě soud rozhodl bez jednání, neboť s tímto postupem účastníci souhlasili (žalobce výslovně a žalovaný implicitně) podle § 51 odst. 1 s. ř. s. Dokazování soud neprováděl, neboť si vystačil s poznatky plynoucími ze správního spisu.
19. Soud předesílá, že se v rozsudku ze dne 30. 4. 2024, č. j. 51 Af 6/2023-96, zabýval skutkově i právně obdobnou věcí, která se týkala téhož daňového subjektu, nicméně jiného žalobce, kterým byl spolupachatel. Posuzoval přitom totožné otázky jako v nyní projednávaném případě, konkrétně se zabýval otázkou prolomení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 6 daňového řádu v souvislosti s vydáním ručitelské výzvy a dále podmínkami pro vznik povinnosti uhradit nedoplatek na DPH z titulu ručení podle § 171 daňového řádu ve spojení s § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. Uvedený rozsudek obstál v kasačním přezkumu NSS (rozsudek ze dne 10. 2. 2025, č. j. 9 Afs 139/2024-65). Soud bude z uvedených rozsudků vycházet i v nyní projednávané věci.
20. Podle § 171 odst. 1 daňového řádu nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy. Dle druhého odstavce téhož ustanovení zanikne-li daňový subjekt bez právního nástupce, povinnost ručitele uhradit nedoplatek tím není dotčena.
21. Podle § 171 odst. 3 daňového řádu výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.
22. Smyslem a účelem institutu ručení v daňovém řádu je zajištění splnění veřejnoprávní povinnosti platit daň jinou osobou namísto daňového dlužníka, který daň nezaplatil. Povinnost daňového ručitele k zaplacení dluhu na dani má subsidiární povahu. Povinnost ručitele zaplatit daňový nedoplatek namísto daňového dlužníka je proto povinností, která nastupuje teprve tehdy, jestliže svou povinnost nesplnil daňový dlužník (srov. nález ÚS ze dne 31. 5. 2000, sp. zn. I. ÚS 593/99).
23. Ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu zakládá ve vztahu k daňovému ručení přísnější procesní podmínky pro možnost domoci se plnění vůči ručiteli, než jak je tomu v případě soukromoprávního ručení, kde je tradičním předpokladem povinnosti ručitele plnit pouze to, co dlužník nesplnil, ačkoliv byl k tomu věřitelem písemně vyzván (srov. § 2021 odst. 1 občanského zákoníku). Takovéto pojetí poskytuje větší ochranu daňovému ručiteli, který se stává ručitelem přímo ze zákona (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 22/2010-44, bod 18, a ze dne 6. 3. 2014, č. j. 1 Afs 3/2014-31, č. 3036/2014 Sb. NSS, bod 21). Legitimním cílem státu je sice vyměřit, vybrat a případně vymáhat daně, musí tak ovšem vždy činit způsobem, který ctí základní práva jednotlivce, v daném případě daňového

ručitele, kterému ukládá veřejnoprávní povinnost. Požadovat plnění po daňovém ručiteli je proto možné až tehdy, kdy je zřejmé, že dluh nebude vymožen od primárního daňového dlužníka (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2015, č. j. 10 Afs 10/2015-46, č. 3306/2015 Sb. NSS, bod 19).

24. Ručitelství závazek je akcesorické povahy, pročež sleduje osud hlavního závazku mezi primárním dlužníkem (daňovým subjektem) a věřitelem (správcem daně). Nebyla-li by proto daň účinně vyměřena, resp. daňový nedoplatek by neexistoval, netíží potenciálního ručitele ručební povinnost (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2007, č. j. 7 Afs 47/2007-77, č. 2559/2012 Sb. NSS). Za předpokladu, že daň byla řádně vyměřena, se však lze domáhat úhrady nedoplatku vůči ručiteli, i pokud daňový subjekt zanikne bez právního nástupce.

#### *Námitka uplynutí prekluzivní lhůty*

25. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
26. Podle § 148 odst. 6 daňového řádu v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.
27. Z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38, č. 4620/2024 Sb. NSS, vyplývá, že se ručitelství výzva dle § 171 odst. 1 daňového řádu považuje za rozhodnutí o stanovení daně, které musí být vydáno v prekluzivních lhůtách týkajících se stanovení daně. Na stanovení daně ručiteli prostřednictvím ručitelství výzvy se tak může použít i úprava prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 6 daňového řádu.
28. Žalobce s odkazem na závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007-96, č. 1754/2009 Sb. NSS, a na něj navazující judikaturu NSS argumentuje tím, že ručitelství výzva k úhradě nedoplatku daně má ve vztahu k daňovému ručiteli povahu daňového výměru, a proto musí být učiněna v základní tříleté lhůtě pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu.
29. Soud v zásadě souhlasí s žalobcem v tom, že ručitelství výzva je materiálně rozhodnutím o stanovení daně, které přenáší povinnost zaplatit daňový nedoplatek z daňového subjektu na ručitele, a proto musí být vydaná v příslušné lhůtě pro stanovení daně. Tato lhůta přitom běží pro ručitele samostatně (srov. např. již zmíněný rozsudek zdejšího soudu č. j. 51 Af 6/2023-96, body 28-36). Soud však připomíná, že na rozdíl od právní úpravy účinné v době formování žalobcem namítané judikatury z roku 2008, stanoví současný daňový řád vedle základní tříleté lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1, též novou *speciální* lhůtu pro stanovení daně obsaženou v § 148 odst. 6, jejíž aplikace je podmíněna spácháním daňového trestného činu, a která je *nezávislá na obecné prekluzivní lhůtě* (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 182/2021-57, bod 35, náleží ÚS ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, bod 17, či výše citovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 4/2024-38, body 33-36). Daňový řád výslovně stanoví, že *bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně*, lze v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, stanovit daň do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci. Z nadpisu § 148 i systematiky daňového řádu

bezesporu vyplývá, že celý § 148 včetně odst. 6 upravuje lhůty pro stanovení daně. Soud proto neshledal žádný důvod, proč by se na pravomocně odsouzeného daňového ručitele, který spáchal daňový trestný čin, nemohla použít speciální lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 6 daňového řádu. Opačný výklad by popíral smysl a účel uvedeného ustanovení a nedůvodně by favorizoval pachatele daňových trestních činů.

30. Soud ze správního spisu ověřil, že daňovému subjektu byly dodatečné platební výměry za zdaňovací období leden až červenec 2014 doručeny dne 19. 6. 2016, tj. v zákonné prekluzivní lhůtě podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Daňový subjekt však takto doměřenou daň neuhradil, načež byl zrušen s likvidací (následný zánik daňového subjektu nemá vliv na povinnost ručitele uhradit nedoplatek – viz § 171 odst. 2 daňového řádu). Z likvidačního zůstatku správce daně nezískal žádné prostředky na úhradu daňových nedoplatků, ačkoliv měl k obchodnímu závodu daňového subjektu zřízeno zástavní právo. V důsledku zřízení zástavního práva byla opětovně přerušena lhůta pro placení daně podle § 160 odst. 2 a 3 písm. c) daňového řádu. Daňový nedoplatek tedy v době právní moci prvostupňového rozhodnutí stále existoval, protože správce daně mohl povinnost zaplatit nedoplatek přenést z daňového subjektu na žalobce jako ručitele.
31. Jelikož ručitelská výzva vůči ručiteli v podstatě představuje vyměření daně, běžela prekluzivní lhůta ve vztahu k žalobci nezávisle na běhu lhůty pro stanovení daně daňovému subjektu (vyjma počátku běhu lhůty). Žalobce byl trestními rozsudky pravomocně odsouzen za spáchání daňového trestného činu, jež bezprostředně souvisel s daňovou povinností daňového subjektu, která na něj byla ručitelskou výzvou přenesena. Tím došlo k naplnění podmínky pro aplikaci speciální lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 6 daňového řádu. Jelikož trestní rozsudek nabyl právní moci dne 8. 9. 2021, prekluzivní lhůta pro stanovení daně, resp. vydání ručitelské výzvy, uplynula až dne 31. 12. 2023. Prvostupňové rozhodnutí bylo vydané dne 31. 5. 2022, tedy ještě v prekluzivní lhůtě.
32. Správce daně byl v návaznosti na pravomocné trestní rozsudky oprávněn vydat ručitelskou výzvu ve lhůtě stanovené v § 148 odst. 6 daňového řádu. Nelze mu tedy vytýkat „pasivitu“, pokud dle uvedeného ustanovení postupoval. Nadto soud podotýká, že ze samotného trestního stíhání žalobce nelze presumovat, že bude i pravomocně odsouzen a že se v trestních rozsudcích popsaných skutků dopustil. Soud tudíž nepovažuje za nezákonnou ani výši příslušenství, resp. úroků z prodlení, kterou má žalobce z titulu ručení zaplatit. Vymožení nedoplatku na daňovém subjektu bylo těžko představitelné, neboť po likvidaci nedisponoval žádnou likvidační podstatou. Zaplacení nedoplatku by tak zjevně bylo možné toliko ze strany jiné osoby, přičemž žalovaný trefně poukázal na možnost žalobce uhradit daňovému subjektu újmu, kterou mu ovlivněním způsobil. Tím by předešel vzniku ručitelského závazku a takového nárůstu úroků z prodlení (žalobce by plnil primárně podle § 71 odst. 1 z. o. k.). Zde lze přiměřeně odkázat na rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2007, č. j. 1 Afs 93/2006-48, č. 1263/2007 Sb. NSS, dle něhož není společník veřejné obchodní společnosti ručitelem trpného typu, který by nemohl ovlivnit plnění zákonných povinností primárního dlužníka. NSS naopak konstatoval, že *„je plně v jeho rukách, zda daňový dlužník – společnost splní svou povinnost a zda jeho vlastní ručitelský status vůbec bude aktivován. Může-li ručitel sám (resp. více ručitelů, je-li tu více společníků) zabránit tomu, aby nedoplatek společnosti - daňového dlužníka narůstal a s každým dnem se zvyšoval o dlužné penále (resp. nyní úrok z prodlení), a neučiní tak, jde to jen k jeho tíži. Je pak logické, že v důsledku této nečinnosti ponese povinnost bradit nejen daň, ale i její příslušenství.“* Stejně tak žalobce plně odpovídá za

to, zdali ovlivnil daňový subjekt k jeho újmě a zda bude aktivováno žalobcovo ručení za dluhy daňového subjektu.

*Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí*

33. Soud uvádí, že nepřezkoumatelné správní rozhodnutí trpí takovými nedostatky, jež znemožňují seznat jeho obsah či důvody, tedy jej věcně přezkoumat. To znamená, že se správní orgány v řízení například nezabývaly všemi skutečnostmi rozhodnými pro jeho vydání (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Jde nejen o případ, kdy se k rozhodné skutečnosti správní orgán v napadeném rozhodnutí vůbec nevyjádřil a ani k ní nečinil v průběhu řízení žádné dokazování (neshromáždil podklady), ale též o případ, kdy správní orgán sice shromáždil podklady rozhodnutí vypovídající o rozhodné skutkové otázce, ovšem nijak tyto podklady nezhodnotil a neučinil z nich ve vztahu k této otázce žádný skutkový závěr (komentář k § 76 odst. 1 s. ř. s., Kühn, Z., a kol.: Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019). Soud však napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal.
34. Žalovaný v bodě 16 napadeného rozhodnutí shrnul, že správce daně vydal ručitelskou výzvu poté, co doměřené nedoplatky i přes upomínku daňového subjektu nebyly uhrazeny. Správce daně po přihlášení pohledávky do likvidace daňového subjektu zjistil, že nemá žádný majetek. Z trestního rozsudku vyplynulo, že daňový subjekt reálně nevykonával žádnou hospodářskou činnost a jeho jediným účelem bylo vylákat nadměrné odpočty DPH.
35. Následně v bodech 17 a 24-25 napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul právní úpravu ručení vlivné osoby ve smyslu § 71 z. o. k. s tím, že povinnost ručení žalobci vznikla na základě § 71 odst. 3 z. o. k. Postavení žalobce jako vlivné osoby ve smyslu § 71 odst. 1 z. o. k. správce daně dovedl z trestních rozsudků. Ačkoliv žalobce nebyl v postavení statutárního orgánu, fakticky řídil činnost daňového subjektu. Na základě jeho pokynů docházelo k podávání daňových příznání k DPH za účelem vylákání nadměrných odpočtů, které byly vypláceny na bankovní účty jím (minimálně zprostředkovaně) ovládané. Peněžní prostředky byly z účtu daňového subjektu vybírány v hotovosti na pokyn žalobce a dalších osob, přičemž daňový subjekt v rozhodném období již neměl žádný postižitelný majetek.
36. K újmě ve smyslu § 71 odst. 1 z. o. k. žalovaný uvedl, že právě povinnost vrátit neoprávněně získané nadměrné odpočty včetně příslušenství představuje újmu na jmění, která vznikla daňovému subjektu v důsledku ovlivnění žalobcem. Bez jednání (ovlivnění) žalobce by totiž daňový subjekt patrně podvodně neuplatnil nárok na nadměrný odpočet DPH za příslušná zdaňovací období a nedoplatky by tak ani nevznikly. Také skutečnost, že na základě pokynů žalobce docházelo k vyvedení prostředků z majetkové sféry daňového subjektu prostřednictvím výběrů z bankomatů a provádění bezhotovostních plateb na účely nesouvisející s ekonomickou činností daňového subjektu lze považovat za újmu, jež daňovému subjektu vznikla v příčinné souvislosti s jednáním žalobce.
37. Za dluh podle § 71 odst. 3 z. o. k., jež daňový subjekt nemohl v důsledku ovlivnění splnit, žalovaný rovněž považoval daňové nedoplatky. Jelikož žalobce fakticky ovládal bankovní účet daňového subjektu, je mu přičitatelné i to, že daňový subjekt v době vymahatelnosti daně nedisponoval žádnými prostředky, z nichž by příslušné daňové nedoplatky mohly být uhrazeny. Z trestních rozsudků vyplývá, že daňový subjekt nevykonával žádnou skutečnou hospodářskou činnost. Bylo tedy vyloučeno, že by vlastní činností vygeneroval prostředky pro úhradu nedoplatků.

38. Žalovaný tedy vycházel ze skutkového stavu zjištěného z trestních rozsudků, který následně posoudil z hlediska podmínek vzniku ručení vlivné osoby podle § 71 z. o. k. Provedl tudíž přezkoumatelnou úvahu o tom, z jakého důvodu považuje žalobce za vlivnou osobu, v čem spočívalo ovlivnění, jakým způsobem vedlo ovlivnění ke vzniku újmy daňového subjektu a proč má za to, že žalobce ručí za vzniknuvší dluh. Ostatně i skutečnost, že žalobce proti závěrům žalovaného brojí, potvrzuje, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, neboť v opačném případě by žalobce s úvahami žalovaného polemizovat nemohl.
39. Soud nicméně dále zkoumal, zda orgány finanční správy mohly své závěry opřít o skutkový stav plynoucí z trestních rozsudků, aniž by prováděly dokazování.
40. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
41. Podle § 99 odst. 1 věty první daňového řádu vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Dle druhého odstavce 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.
42. NSS v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31, dospěl k závěru, že pokud byla určitá otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nejprísnejší 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. Rozhodnutím trestního soudu o vině a trestu je správce daně vázán dle § 99 daňového řádu (bod 17). Rovněž dle rozsudku NSS ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení, musí správce daně z tohoto vycházet (bod 32). Jestliže byly v trestním řízení zkoumány totožné skutkové okolnosti jako by byly v řízení daňovém, je správce daně *výrokem trestního soudu o vině a skutkovou větou vázán* (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2016, č. j. 10 Afs 54/2015-48).
43. Pokud tedy správce daně dospěl k závěru, že žalobcem spáchaný skutek, popsáný ve výroku pravomocného prvostupňového trestního rozsudku, byl povinen z něj vycházet. Postačovali tento skutek pro učinění závěru o vzniku ručitélského závazku podle § 71 z. o. k. (viz dále), bylo další dokazování nadbytečné. Není přitom podstatné, že se trestní soudy nezabývaly podmínkami pro vznik ručení dle § 71 z. o. k. Správce daně totiž převzal toliko trestními soudy zjištěný skutkový stav (z výrokové části trestních rozsudků), který následně vlastní úvahou posoudil z pohledu aplikace rozhodných ustanovení daňového řádu a z. o. k.
44. Soud dodává, že žalobce ani konkrétně nezpochybňuje zjištěný skutkový stav. Toliko obecně namítá, že orgány finanční správy měly vést vlastní dokazování, aniž by upřesnil, jaké konkrétní skutečnosti, kromě újmy a dluhů, nebyly zjištěny dostatečně.

*Námítka nesplnění podmínek pro vznik ručitélského závazku*

45. Podle § 71 odst. 1 z. o. k. 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.

46. Podle § 71 odst. 3 z. o. k. 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.
47. Podle § 71 odst. 4 z. o. k. vlivem podle odstavce 1 se rozumí také vliv vykonávaný prostřednictvím jiné osoby či jiných osob.
48. Jednání naplňující podmínky uvedené v § 71 odst. 1 z. o. k., které vede ke vzniku újmy obchodní korporace, je jednáním protiprávním. Tak tomu bude za předpokladu, že (i) jednající má přímý nebo nepřímý vliv na jednání nebo chování obchodní korporace, (ii) tento vliv je ve vazbě na konkrétní jednání nebo chování korporace rozhodující a významný a (iii) v jeho příčinné souvislosti dojde k chování korporace a ke vzniku újmy. Současně nesmí být dány okolnosti vylučující povinnost k náhradě škody (viz např. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 16. 11. 2020, č. j. 7 Cmo 347/2020-76, bod 23, či Havel, B. § 71 [Ovlivnění]. In: Štenglová, I. a kol. Zákon o obchodních korporacích. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 240, marg. č. 10).
49. V případě splnění výše uvedených podmínek § 71 odst. 3 z. o. k. zakládá ručení vlivné osoby věřitelům ovlivněné osoby za splnění dluhů, které ovlivněná osoba nemůže v důsledku ovlivnění zcela či zčásti splnit. Věřitelé se tak mohou domoci svých pohledávek přímo po vlivné osobě, která ovlivnila chování či jednání obchodní korporace k její újmě.
50. Soud se ztotožnil s orgány finanční správy, že tyto podmínky byly v případě žalobce splněny, přičemž skutkový stav převzatý správcem daně z trestních rozsudků pro učinění tohoto závěru postačoval.
51. Dle výroku prvostupňového trestního rozsudku, jež nebyl odvolacím trestním rozsudkem změněn, se žalobce dopustil zločinu podle § 240 odst. 1, 2 písm. a) a odst. 3 trestního zákoníku, spáchaného ve formě organizátorství podle § 24 odst. 1 písm. a) trestního zákoníku, tím, že společně s další osobou založili, organizovali a řídili nejméně v období od 1. 1. 2011 do 31. 1. 2015 činnost (mimo jiné) daňového subjektu za účelem vylákání nadměrných odpočtů DPH s tím, že daňový subjekt reálně nevykonával žádnou hospodářskou činnost. Vylákání nadměrných odpočtů DPH bylo dosaženo tak, že na příkaz (mimo jiné) žalobce byla orgánům finanční správy podávána smyšlená daňová priznání k DPH. Žalobce vedle spolupachatele pak buď přímo, či prostřednictvím jiných osob na jeho pokyn, ovládal bankovní účty, na něž byly převáděny vylákané finanční prostředky. Tyto finanční prostředky byly z velké většiny vybírány hotově z bankovních účtů, nebo byly převáděny na další bankovní účty společností užívaných k vylákání nadměrných odpočtů mezi sebou či na společnosti personálně propojené. Žalobce přitom mimo jiné dával pokyny k nevedení účetnictví, podílel se na organizaci a řízení činnosti jiných osob, zajišťoval zavedení a rušení bankovních účtů, kontroloval a rozhodoval společně se spolupachatelem o využívání finančních prostředků získaných z vyplacených nadměrných odpočtů finančními úřady (srov. citaci prvostupňového trestního rozsudku v bodě 6 tohoto rozsudku). Součástí výroku o vině byl též tabulkový přehled daňových priznání k DPH, včetně priznání za zdaňovací období leden až červenec 2014, podaných za daňový subjekt. V tabulce je uvedeno datum podání daňového priznání, vykazovaná částka nadměrného

odpočtu, vyplacená částka finančním úřadem a případně nevyplacená částka z nárokovaného odpočtu.

52. Z popsaného skutku vyplývá, že žalobce společně se spolupachatelem v rozhodném období řídil a organizoval činnost daňového subjektu s cílem vylákat nadměrné odpočty DPH od finanční správy. Za tímto účelem nechal založit daňový subjekt s vědomím toho, že nebude vykonávat žádnou hospodářskou činnost, protože jediným smyslem jeho existence bylo získání nadměrných odpočtů. Již tento fakt svědčí o tom, že od samého počátku byl žalobce jednou z osob, která stála za působením daňového subjektu se zřetelným úmyslem jej využívat k protiprávnímu jednání, přestože sám nebyl členem žádného z volených orgánů daňového subjektu ani jeho společníkem.
53. Žalobce svými pokyny přímo ovlivňoval daňový subjekt, resp. na základě i jeho příkazů byla podávána smyšlená daňová přiznání k DPH. Žalobce navíc fakticky ovládal bankovní účty daňového subjektu, na nichž byly finanční prostředky pocházející z vylákaných nadměrných odpočtů. Tyto finanční prostředky byly vyváděny z majetkové sféry daňového subjektu. Opět na základě pokynů (mimo jiné) žalobce. Je přitom nerozhodné, že žalobce svůj vliv na chování daňového subjektu vykonával společně s dalším obžalovaným, a to i prostřednictvím dalších osob (§ 71 odst. 4 z. o. k.).
54. Soud má proto ve shodě s orgány finanční správy za to, že žalobce vykonával rozhodující a významný vliv na jednání daňového subjektu, které vedlo ke vzniku újmy. O významnosti žalobcova vlivu svědčí jednak skutečnost, že právě vylákávání nadměrných odpočtů bylo jediným smyslem existence daňového subjektu, a dále zjištění, že právě žalobce společně s dalším obžalovaným celou skupinu řídil, tedy dával pokyny, skrze něž byla trestná činnost vykonávána, a to s úmyslem soustavně získávat neoprávněný finanční prospěch na úkor České republiky, jenž dosáhl částky nejméně 310 241 106 Kč (z toho bylo vyplaceno 297 613 509 Kč a zároveň se pokusil vylákat částku ve výši nejméně 12 627 597 Kč).
55. Za splněnou má soud i další podmínku, tedy že v důsledku žalobcova vlivu byla daňovému subjektu způsobena újma. Obecně lze uvést, že újmou je podle § 2894 odst. 1 občanského zákoníku nutno rozumět újmu na *jmění* (§ 495 občanského zákoníku), tedy majetkovou újmu na straně aktiv či pasiv. Újma způsobená obchodní korporaci tak může spočívat toliko i ve vzniku dluhu, bez ohledu na to, zda korporace tento dluh uhradila (srov. přiměřeně rozsudky NS ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313, bod 28, ze dne 20. 5. 2020, sp. zn. 27 Cdo 51/2019, ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3979/2016, nebo ze dne 28. 11. 2013, sp. zn. 29 Cdo 663/2013). To, že skutečná škoda může spočívat i ve vzniku dluhu (viz § 2952 občanského zákoníku), je rozdílem oproti pojetí škody podle úpravy účinné do 31. 12. 2013, která nepovažovala za skutečnou škodu vznik dluhu, který dosud nebyl zaplacen (viz rozsudek NS ze dne 25. 1. 2022, sp. zn. 30 Cdo 3751/2020, bod 28).
56. Podle zmíněného rozsudku NSS č. j. 10 Afs 4/2024-38, při postupu dle § 171 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 159 odst. 3 občanského zákoníku nelze za škodu, kterou je člen voleného orgánu povinen právnícké osobě nahradit, považovat sám daňový nedoplatek, nýbrž typově například nezákonné vyvedení prostředků ze společnosti, které se až „sekundárně“ projeví v tom, že právnícká osoba nebyla s to daň uhradit; je tomu tak například v důsledku povinnosti právnícké osoby „vrátit“ neoprávněné odpočty daně z přidané hodnoty, na jejichž vylákání se člen voleného orgánu podílel.

57. Žalovaný spatřuje újmu daňového subjektu způsobenou žalobcem jakožto vlivnou osobou nejen v povinnost neoprávněně získané nadměrné odpočty včetně příslušenství vrátit, nýbrž též v nemožnosti daňového subjektu uhradit nedoplatky, jelikož vylákané peněžní prostředky byly na pokyn žalobce vyváděny z jeho dispoziční sféry. Soud s žalovaným souhlasí. Za daňový subjekt byla na pokyn žalobce podávána fiktivní daňová přiznání, na jejichž základě byly vypláceny nadměrné odpočty, na které ale neměl nárok, jelikož nevykonával žádnou ekonomickou činnost. Tato skutečnost sama o sobě daňovému subjektu nezpůsobila újmu, neboť daňový subjekt byl protiprávním jednáním žalobce zpočátku obohacen. Následně však v důsledku žalobcova vlivu nemohl doměřenou daň uhradit. Z výroku o vině jednoznačně vyplývá, že právě žalobce zajišťoval zavedení a rušení bankovních účtů daňového subjektu, tyto účty společně se spolupachatelem fakticky ovládal, přičemž na jeho pokyn byly prostřednictvím hotovostních výběrů a bezhotovostních plateb z účtů daňového subjektu vyváděny finanční prostředky. Žalobce se spolupachatelem též rozhodoval o využívání těchto finančních prostředků získaných z vyplacených nadměrných odpočtů. Ovlivnění žalobcem k újmě daňového subjektu se tedy posléze projevilo v tom, že daňový subjekt nebyl s to uhradit doměřenou daň, resp. vrátit neoprávněně odpočty DPH. Pokud by žalobce peněžní prostředky ponechal v dispozici daňového subjektu, mohl by nedoplatek sám uhradit a ručitelství závazek by nevznikl. To se však nestalo, a proto byla daňovému subjektu způsobena újma. Jelikož daňový subjekt žádnou skutečnou hospodářskou činnost nevykonával, neměl jinou možnost, jak generovat prostředky k uhrazení daně.
58. Bez pochybností újmu představuje též penále a následné úroky z prodlení, které byly daňovému subjektu dodatečnými platebními výměry vyměřeny. Nebýt jednání žalobce jako jednoho z organizátorů trestné činnosti, k doměření daně ani stanovení penále by nedošlo. Stejně tak by nedošlo k nárůstu úroků z prodlení. Tyto přitom mohou představovat újmu i dle žalobcem citované judikatury (srov. usnesení NS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 23 Cdo 3086/2017-884). Pro úplnost soud dodává, že i kdyby újmu představovaly pouze úroky z prodlení a penále, nelimitovaly by co do výše povinnost žalobce k úhradě dluhů, za které ručí, neboť z. o. k. v § 71 takové omezení neobsahuje. Rozhodné je, zdali ovlivněná osoba nemůže daně dluhy zcela či zčásti splnit v důsledku ovlivnění.
59. Podmínku vzniku újmy tedy žalovaný vyhodnotil správně, přičemž trestní rozsudky poskytují dostatečný podklad pro jeho závěry. Není pravdou, že by z trestních rozsudků nijak nevyplývala existence a rozsah újmy daňového subjektu, neboť součástí výroku o vině je přehledná tabulka zachycující výši nárokovaných nadměrných odpočtů daňovým subjektem za jednotlivá zdaňovací období. Tam uvedeným částkám odpovídají i dodatečné platební výměry, jimiž byla daňovému subjektu DPH doměřována. Dodatečnými platebními výměry pak bylo stanoveno i penále, jehož výše činí 20 % z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani [§ 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Z podkladů v daňovém spisu proto bez pochybností plyne, jak správce daně k výši daňového nedoplatku dospěl. Výši neoprávněně vyplacených nadměrných odpočtů obsahují trestní rozsudky a výše penále a úroků z prodlení je daná zákonem. Nebylo proto třeba k této otázce vést další dokazování. Žalobce přitom musel z dispozice daňového subjektu vyvést minimálně částku odpovídající právě nedoplatku daně, neboť správce daně nezískal žádné prostředky k jeho úhradě ani z likvidačního zůstatku daňového subjektu. Újma daňového subjektu spočívající ve znemožnění uhradit nedoplatek se tedy rovná částce tohoto nedoplatku včetně příslušenství. Posouzení těchto skutečností jako újmy daňového subjektu

mohly provést samy orgány finanční správy, aniž bylo třeba, aby o splnění podmínek dle § 71 odst. 1 z. o. k. bylo samostatně rozhodnuto v trestních rozsudcích.

60. Pokud žalobce zmiňuje pokyn GFŘ č. D-18 ze dne 16. 9. 2014, č. j. 6402/14-7001-51300-602525, dle něhož je nezbytnou podmínkou pro vznik ručení podle § 71 odst. 3 z. o. k. i uplatnění náhrady ovlivněnou osobou vůči vlivné osobě, soud připomíná, že tento pokyn byl již překonán rozsudkem NS ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313. Dle uvedeného rozsudku není pro vznik ručení podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku nezbytné, aby byl člen voleného orgánu právnické osoby vyzván k náhradě škody, kterou jí porušením povinností při výkonu funkce způsobil. NS přijal tento výklad s ohledem na zajištění efektivní ochrany věřitele, neboť právnická osoba nemusí být (např. proto, že nemá osobu, která by ji v dané záležitosti mohla zastupovat) schopna či (např. pro obtížnější dobytost své pohledávky) ochotna vůči členu svého voleného orgánu aktivně jednat. Tyto závěry lze aplikovat i na ručení vlivné osoby podle § 71 odst. 3 z. o. k., neboť účelem obou ustanovení je v rozhodující míře i ochrana věřitelů právnické osoby. Opačný přístup by byl proti zájmům věřitele (v tomto případě státu zastoupeného orgány finanční správy) a činil by ustanovení § 71 odst. 3 ZOK obsoletním (srov. blíže rozsudek ze dne 14. 12. 2023, č. j. 51 Af 7/2023-75, body 43-46).
61. Konečně pak nejsou dány ani okolnosti vylučující povinnost k náhradě škody, neboť žalobce se ani nesnažil prokázat, že mohl při svém ovlivnění v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu ovlivněné osoby. Povinnost prokázat tyto okolnosti přitom spočívá na žalobci, nikoli na správci daně (srov. § 71 odst. 1 z. o. k.).
62. Soud má proto za to, že jednání žalobce popsané ve skutkové větě výroku o vině prvostupňového trestního rozsudku lze označit za ovlivnění naplňující podmínky dle § 71 odst. 1 z. o. k. Vzhledem k tomu zbývá posoudit, zdali právě v důsledku ovlivnění nemohl daňový subjekt zcela či zčásti splnit dluhy věřitelů, za které má žalobce ručit, a to podle § 71 odst. 3 z. o. k.
63. Žalovaný pokládá za dluhy ve smyslu § 71 odst. 3 z. o. k. daňové nedoplatky, k jejichž úhradě byl žalobce vyzván jako ručitel. Žalobce však namítá, že újmou podle § 71 odst. 1 z. o. k. nemohou být zároveň dluhy podle § 71 odst. 3 z. o. k. Tomu soud nepřisvědčil.
64. Žalobce vychází z mylného předpokladu, že nejprve musí vzniknout újma a až v důsledku této újmy může vzniknout dluh, za nějž vlivná osoba ručí. Soud se však shoduje s komentářovou literaturou, dle níž *„zákon nestanoví, že by se pro případ ručení vždy muselo jednat o dluhy již existující v době ovlivnění, a může se tedy jednat i o dluhy, které vznikly dříve či později, nicméně které ovlivněná osoba není schopna v důsledku negativního ovlivnění řádně a včas splnit.“* (Havel, B. § 71 [Ovlivnění]. In: Štenglová, I. a kol. Zákon o obchodních korporacích. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 246, marg. č. 45). Ručitel tak neručí toliko za dluhy, které by vznikly až v návaznosti na vznik újmy. Může se jednat o dluhy stávající či i později vzniklé. Rozhodující je pouze to, zdali je ovlivněná osoba nemůže řádně a včas splnit v příčinné souvislosti s ovlivněním vlivnou osobou.
65. Na tomto místě lze vyjít rovněž ze závěrů, které civilní judikatura dovodila v souvislosti s ručením člena představenstva obchodní společnosti ještě podle předcházející právní úpravy v § 194 odst. 1 a 6 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013. Dle tohoto ustanovení ti členové představenstva, kteří způsobili společnosti porušením právních povinností při výkonu působnosti představenstva škodu, odpovídají za tuto škodu společně a nerozdílně. Členové představenstva, kteří odpovídají

společnosti za škodu, pak ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně, jestliže odpovědný člen představenstva škodu neuhradil a věřitelé nemohou dosáhnout uspokojení své pohledávky z majetku společnosti pro její platební neschopnost nebo z důvodu, že společnost zastavila platby.

66. V řízení vedeném proti členu představenstva jakožto zákonnému ručiteli podle citovaných ustanovení soudy posuzovaly dva okruhy okolností, jež jsou na sobě relativně nezávislé - splnění předpokladů vzniku zákonného ručení podle § 194 odst. 6 obchodního zákoníku, a dále to, zda žalobci svědčí pohledávka, za jejíž splnění má žalovaný člen představenstva ručit. Okolnosti vzniku a výše této pohledávky přitom mohou, ale nemusí souviset s okolnostmi vzniku a výše škody vzniklé společnosti, k jejíž náhradě je člen představenstva § 194 odst. 5 obchodního zákoníku povinen (rozsudky NS ze dne 30. 8. 2017, sp. zn. 29 Cdo 4590/2016, ze dne 31. 5. 2018, sp. zn. 25 Cdo 5149/2016, nebo ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3979/2016).
67. Při posuzování splnění předpokladů pro vznik zákonného ručení za závazky společnosti podle § 194 odst. 6 obchodního zákoníku tedy nelze zaměňovat škodu vzniklou společností, za niž člen představenstva odpovídá, a závazek společnosti, za jehož splnění člen představenstva ručí, což ale znamená, že škoda vzniklá společnosti (k jejíž náhradě je člen představenstva povinen) může, ale nemusí mít souvislost se závazkem společnosti, jehož splnění se věřitel společnosti domáhá vůči jejímu členu představenstva z titulu zákonného ručení (srov. rozsudek NS ze dne 20. 5. 2020, sp. zn. 27 Cdo 51/2019, body 19 a 20).
68. Citovaná judikatura tudíž nevylučuje souvislost škody způsobené obchodní korporací a závazku, za jehož splnění ručí člen statutárního orgánu z titulu ručení. Dle soudu se tyto závěry uplatní i v případě ručení vlivné osoby podle § 71 odst. 3 z. o. k., neboť i zde je předpokladem vznik újmy ovlivněné osoby v důsledku ovlivnění. Proto soud nepovažuje úvahu žalovaného za chybnou. Ovlivněním vznikla újma na straně daňového subjektu, neboť žalobcovo jednání vedlo k doměření daně a vzniku penále a úroků z prodlení. To ale zároveň představuje dluh vůči (přeneseně) správci daně. Žalovaný srozumitelně popsal, že pro žalobcův vliv nemohl daňový subjekt nedoplatek zaplatit, neboť peněžní prostředky původně vyplacené na jeho bankovní účet byly převáděny mimo jeho dispoziční sféru. Proto lze uzavřít, že daňový subjekt nemohl vzniklý dluh (který zároveň představuje jeho újmu – viz výše) vůči správci daně splnit v důsledku žalobcova vlivu.
69. Daňový nedoplatek včetně příslušenství je tedy dluhem daňového subjektu vůči správci daně, za jehož splnění žalobce ručí. Správce daně vyzval žalobce k úhradě toliko doměřené daně a úroků z prodlení, tj. nikoli penále. Žalobcovo tvrzení, že nebyla prokázána existence ani rozsah dluhu, za nějž ručí, je nedůvodné. Soud již shrnul, z čeho se částka nedoplatku ve výši 6 143 066 Kč skládá – 3 575 363 Kč činí souhrn doměřené daně za příslušná zdaňovací období, jež odpovídá nárokovaným nadměrným odpočtům, a 2 567 703 Kč je částka odpovídající úrokům z prodlení, které vyplývají ze zákona. Pro úplnost soud dodává, že za zdaňovací období březen 2014 byla daňovému subjektu vyplacena částka o 26 030 Kč nižší, než činil nárokovaný odpočet, avšak správce daně tuto nevyplacenou část nadměrného odpočtu započítal na dlužnou daň z příjmů právnických osob daňového subjektu splatnou dne 1. 4. 2014 (viz str. 4 ručitelské výzvy), tj. i tuto částku je třeba považovat za dluh vůči správci daně (jelikož nárok na odpočet nevznikl, nemohl ji správce daně ani započíst). Soud míní, že daný výklad nevede k absurdním závěrům či nadbytečnosti § 71 odst. 3 z. o. k., neboť toto ustanovení směřuje k ochraně zájmů věřitelů, kteří jsou oprávněni domáhat se

svých pohledávek přímo po vlivné osobě, kdežto § 71 odst. 1 z. o. k. chrání primárně ovlivněnou osobu.

70. Podmínky pro vznik ručitelské povinnosti žalobce za daňový nedoplatek podle § 71 odst. 3 z. o. k. tudíž byly naplněny. Správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobce jako ručitele vyzval k úhradě nedoplatku (bez vyměřeného penále) daňového subjektu podle § 171 odst. 1 daňového řádu.
71. Namítli-li žalobce, že správce daně totožnou částku vymáhá i vůči jinému spolupachateli, není to důvod zakládající nezákonnost napadeného a prvostupňového rozhodnutí. Ostatně soud se ve věci sp. zn. 51 Af 6/2023 zabýval ručením spolupachatele za týž daňový nedoplatek. Daňový řád nebrání tomu, aby k úhradě téhož nedoplatku bylo povinno vícero ručitelů. V takovém případě je třeba dovodit společnou a nerozdílnou povinnost ručitelů plnit vymáhaný nedoplatek. Dle § 2027 občanského zákoníku zaručí-li se za týž dluh více ručitelů, ručí každý z nich věřiteli za dluh celý a vůči ostatním ručitelům má stejná práva jako spoludlužník. Je tedy na žalobci a spolupachateli, aby se v případě úhrady nedoplatku mezi sebou vypořádali (regres).
72. Soud se s žalovaným shodl i v tom, že ručení podle § 171 odst. 1 daňového řádu může být založeno též v důsledku použití § 71 odst. 3 z. o. k., neboť nelze omezovat okruh předpisů upravujících ručení jen na hmotněprávní daňové předpisy (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2007, č. j. 1 Afs 93/2006-48, č. 1263/2007 Sb. NSS). Dluhem podle tohoto ustanovení pak jistě může být i daňový nedoplatek (viz žalovaným odkazované usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 7. 2007, č. j. 1 Afs 101/2004-58, č. 1352/2007 Sb. NSS).

*Námítka porušení zásady ne bis in idem*

73. Obecně zásada *ne bis in idem* vyjadřuje zákaz někoho stíhat nebo potrestat dvakrát za stejnou věc, a proto je neodmyslitelnou a nezpochybnitelnou součástí spravedlivého trestního procesu (náleží ÚS ze dne 9. 7. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 6/03). Své uplatnění nenachází jen v rámci práva trestního, ale též v dalších právních odvětvích, např. v oblasti správního trestání (viz rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2005, č. j. A 6/2003-44, č. 1038/2007 Sb. NSS) či i v právu daňovém (srov. usnesení velkého senátu trestního kolegia NS ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, č. 15/2017 Sb. rozh., k důsledkům uložení penále v daňovém řízení v trestním řízení). Tento princip je vyjádřený v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, jakož i v čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Předpokladem jeho uplatnění je jednak ukládání sankce trestní povahy a jednak totožnost skutku (rozsudek NSS ze dne 4. 3. 2009, č. j. 6 As 44/2008-142, č. 1842/2009 Sb. NSS, a dále rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022-24, bod 8).
74. V projednávané věci je dána totožnost skutku, neboť orgány finanční správy učinily závěr o naplnění podmínek ručení žalobce za nedoplatek na základě stejného jednání, za které byl pravomocně odsouzen a potrestán trestním soudem. Povinnost uhradit daňový nedoplatek z titulu ručení však nemá povahu trestní sankce.
75. Daňový nedoplatek se skládá z doměřené daně a úroků z prodlení. Ani u jedné z těchto složek nelze dovodit, že by se jednalo o sankci trestní povahy. Soud vychází zejména z usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, v němž rozšířený senát dospěl k závěru, že penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků a podle § 251 daňového řádu má povahu trestu; je na ně proto třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a

základních svobod (dále jen „Úmluva“). Současně však dodal, že tyto garance se nevztahují ani na úrok z prodlení, ani na samotnou vyměřenou či doměřenou daň, korespondují-li svým podstatným účelům (bod 66).

76. Základním smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši (§ 1 odst. 2 daňového řádu; rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, bod 39). Daňové řízení naopak zásadně neslouží k trestání daňových subjektů, byť některé z institutů daňového práva (penále) mají povahu trestu ve smyslu čl. 6 Úmluvy (rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017-54, bod 19). Doměření daně slouží k naplnění primárního cíle správy daní, tj. správnému stanovení daňové povinnosti, nemá tedy sankční povahu. V projednávaném případě nelze dovodit, že by se správce daně od tohoto základního smyslu doměření daně odchytil. Daň byla daňovému subjektu doměřena, jelikož jeho daňová přiznání neodpovídala skutečnosti. Doměřená daň tak slovy rozšířeného senátu koresponduje svým podstatným účelům.
77. Povahou úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu se NSS zabýval např. v rozsudku ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022-24, přičemž potvrdil, že úrok z prodlení upravený v § 252 daňového řádu bez dalšího nemá povahu platebního deliktu (trestní sankce). Zdůraznil, že v judikatuře NSS nevyvstala pochybnost, že by zákonem stanovená výše úroku z prodlení byla přemrštěná, což je kategorie objektivní, nikoli subjektivní, tedy nezávislá na poměrech konkrétního daňového subjektu. Na základě toho lze uzavřít, že ani úrok z prodlení, jenž je po žalobci jako ručiteli požadován, nelze považovat za trestní postih.
78. Je třeba zdůraznit, že správce daně žalobce nevyzval k úhradě penále, které bylo daňovému subjektu vyměřeno. Jedině penále by přitom potenciálně mohlo být v případě žalobce „další trestní sankcí“.
79. Ani sama aplikace institutu ručení podle § 171 daňového řádu nemůže být považována za trest. Základní funkcí ručení je funkce zajišťovací, neboť slouží k zajištění splnění daňových povinností jinou osobou namísto daňového subjektu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007-96, body 15 a 17). Tomu odpovídá i systematické zařazení úpravy ručení v dílu 4 (zajištění daní) hlavy páté (placení daní) části třetí daňového řádu. Již z toho vyplývá, že účelem ručení i podle daňového řádu není „potrestat“ ručitele, nýbrž zajistit splnění povinnosti primárního dlužníka. Obecně lze říci, že vznik ručitelského závazku není trestem ze své podstaty.
80. Jelikož se podle § 171 odst. 1 daňového řádu jedná o ručení zákonné, je třeba zkoumat i předpoklady, které stanovují zvláštní právní předpisy pro vznik ručitelského závazku. Obsah a rozsah ručení totiž nelze primárně odvozovat z ustanovení daňového řádu, nýbrž právě ze zákona, který povinnost ručení ukládá (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 7. 2007, č. j. 1 Afs 101/2004-58, č. 1352/2007 Sb. NSS). U žalobce orgány finanční správy dovodily vznik ručení na základě § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. Ručení vlivné osoby je založeno výhradně v důsledku jejího jednání, tedy jako následek ovlivnění ovlivněné osoby k její újmě. Záleží toliko na vlivné osobě, zdali bude jednat tak, že svým vlivem způsobí ovlivněné obchodní korporaci újmu. Pokud ano, je povinna k její kompenzaci, neboť se dopustila protiprávního jednání, primárně však v rovině deliktního práva soukromého, nikoli v rovině práva trestního. Vedle povinnosti nahradit ovlivněné osobě způsobenou újmu stíhá vlivnou osobu ručební povinnost ve vztahu k dluhům věřitelů, jež ovlivněná osoba nemůže v důsledku ovlivnění splnit. I v tomto případě je ale primárním účelem sanace dluhů poškozených věřitelů. Je zřejmé, že pro vlivnou osobou jako ručitele bude mít aktivace

ručení nepříznivé dopady, avšak nejedná se o trestní sankci. Účelem není ručitele finančně potrestat. Zákon se tím snaží chránit věřitele ovlivněné obchodní korporace před důsledky protiprávního jednání vlivné osoby. Primárně tedy plní funkci zajišťovací a uhrazovací.

81. Není ani vyloučeno, že se vznik ručitelského závazku negativně neprojeví v majetkové sféře ručitele, neboť zaplatit nedoplatek na dani stále tíží i primárního dlužníka, jenž může i po vydání výzvy ručiteli přistoupit ke splnění svého dluhu. Avšak i v případě, že ručitel nedoplatek za dlužníka zaplatí, náleží mu právo požadovat po dlužníkovi náhradu za plnění poskytnuté věřiteli, tzv. subrogační regres [viz § 1937 odst. 2 občanského zákoníku; Baxa, J. § 171 (Výzva ručiteli). In: Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.]. Tyto principy pak snižují možné dopady na postavení ručitele, byť samozřejmě nelze vyloučit, že vzhledem k okolnostem bude ručitel povinen dluh zaplatit, aniž by se mu dostalo odpovídající náhrady. Nicméně v případě ručení podle 71 odst. 3 z. o. k. může sám potenciální ručitel svým vlastním chováním odvrátit jeho vznik, neboť může uhradit ovlivněné osobě způsobnou újmu, pročež by k aplikaci § 71 odst. 3 z. o. k. ani nemělo dojít.
82. Vzhledem ke shora uvedenému soud uzavírá, že prvostupňové rozhodnutí jakožto ručitelská výzva k úhradě nedoplatku daňového subjektu není trestní povahy. Správce daně je oprávněn ji vydat toliko tehdy, pokud povinnost ručení ukládá ručiteli zákon. Proto nelze odhlížet od podmínek, za kterých ručitelský závazek podle zvláštního právního předpisu vzniká. Jestliže soud v tomto případě dovodil, že ručení žalobce jakožto vlivné osoby není trestní povahy, nelze mít za to, že by jej správce daně trestal, pokud se toliko domáhá zaplacení dluhu, za jehož splnění žalobce ručí.
83. Soud nadto zohledňuje i skutečnost, že „trestní“ povahu obvinění v oblasti daňového práva je potřeba vykládat restriktivně. Ostatně i tam, kde se Úmluva na daňové penále či obdobné pokuty výjimečně použije, takové specifické „trestné činy“ nespadají do „tvrdého jádra trestního práva Úmluvy“, proto se na ně nepoužijí striktně ani všechny trestněprávní záruky Úmluvy (viz rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 513/2021-48, bod 29 a judikaturu tam citovanou).
84. Vzhledem k výše uvedenému soud nemá aplikaci institutu ručení podle § 171 daňového řádu založeného na základě § 71 odst. 1 a 3 z. o. k. za sankci trestní povahy. Orgány finanční správy svým postupem neporušily zásadu *ne bis in idem*, neboť žalobci nebyly uloženy tresty ve dvou různých trestních řízeních.
85. Konečně soud poznamenává, že nebylo povinností správce daně, aby nárok na náhradu škody (úspěšně) uplatňoval v rámci adhezního řízení (srov. usnesení velkého senátu trestního kolegia NS ze dne 8. 1. 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013-I., a dále usnesení NS ze dne 20. 4. 2017, sp. zn. 3 Tdo 257/2017, a ze dne 21. 5. 2019, sp. zn. 6 Tdo 511/2019, bod 35). Navíc argumentace žalobce je v tomto ohledu vnitřně rozporná, pokud na jednu stranu pro tvrzené porušení zásady *ne bis in idem* vylučuje úhradu nedoplatku z titulu ručení, a na straně druhé volá po uplatnění škody v trestním řízení, v rámci něhož by tento nárok mohl být uspokojen. Tato tvrzení se navzájem vylučují. V prvostupňovém a napadeném rozhodnutí orgány finanční správy řádně zdůvodnily, proč mají podmínky pro vznik ručení za splněné a prokázané. Soud se s nimi ztotožnil. Ani tyto žalobní námitky proto nejsou důvodné.

#### **Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení**

86. Pro shora uvedené shledal soud žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

87. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Praha 19. března 2025

**Lenka Bursíková v. r.**  
předsedkyně senátu