



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **R. T.**, zastoupený JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem se sídlem Václavské náměstí 832/19, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2022, čj. 13677/22/5100-41453-712277, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6. 2024, čj. 31 Af 28/2022-58,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6. 2024, čj. 31 Af 28/2022-58, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2022, čj. 13677/22/5100-41453-712277, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **24 456 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ondřeje Moravce, Ph.D., advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V nyní projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabývá daňovým ručením podle § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2025, ve spojení s § 194 odst. 5 a 6 již neúčinného zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Konkrétně řeší, zda žalovaný, potažmo Krajský soud v Brně správně posoudili otázku splnění zákonných podmínek pro vznik odpovědnosti jednatele obchodní společnosti za škodu, již měl této

společnosti způsobit porušením svých právních povinností při výkonu působnosti jednatele (povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře), konkrétně nákupem předraženého reklamního plnění; a na to navazující otázku vzniku ručení jednatele za závazky společnosti vůči jejím věřitelům. V této souvislosti se Nejvyšší správní soud zabývá tím, co je škodou, za níž je jednatel odpovědný a v jejímž rozsahu ručí za závazky společnosti.

[2] Žalobce byl od 18. 2. 2011 do 22. 7. 2020 jediným jednatelem společnosti LEDOPA GROUP, s. r. o., IČO: 29267412 (od 5. 8. 2024 je společnost v likvidaci). Od 18. 2. 2011 do 13. 7. 2011 a od 26. 5. 2015 do 27. 6. 2019 byl žalobce též jediným společníkem uvedené společnosti (od 13. 7. 2011 do 26. 5. 2015 a od 27. 6. 2019 do současnosti byla, resp. je jediným společníkem jiná osoba).

[3] Dále byl žalobce od 23. 9. 2011 do 26. 5. 2015 jedním ze dvou jednatelů a od 26. 5. 2015 do 20. 7. 2020 jediným jednatelem společnosti LEDOPA OIL, s. r. o., IČO: 29293651 (od 26. 3. 2021 je společnost v likvidaci). Od 26. 5. 2015 do současnosti je žalobce též jediným společníkem uvedené společnosti (od 23. 9. 2011 do 26. 5. 2015 byla jediným společníkem jiná osoba).

[4] Na základě provedených daňových kontrol byla

- společnosti LEDOPA GROUP dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále „správce daně“), ve spojení s odvolacími rozhodnutími žalovaného, doměřena za různá zdaňovací období let 2011 a 2012 jednak daň z příjmů právnických osob (dále „DPPO“) v celkové výši přes deset miliónů Kč, a jednak daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) v celkové výši přes tři sta miliónů Kč; a
- společnosti LEDOPA OIL platebním výměrem a dodatečnými platebními výměry správce daně, ve spojení s odvolacími rozhodnutími žalovaného, doměřena za různá zdaňovací období let 2011 a 2012 jednak DPPO v celkové výši téměř tři milióny Kč, a jednak DPH v celkové výši přes dva milióny Kč.

[5] Rozsudkem Krajského soudu v Brně z 3. 9. 2019, čj. 1 T 9/2017-2329, ve spojení s usnesením Vrchního soudu v Olomouci ze 17. 6. 2020, čj. 3 To 213/2019-2378, jež nabyly právní moci 2. 7. 2020, byl žalobce uznán vinným ze spáchání zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a odst. 3 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, za což byl odsouzen k trestu odnětí svobody v trvání šest a půl roku, a byl mu uložen trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu funkce statutárního orgánu, člena statutárního orgánu a prokuristy v obchodních společnostech a družstvech včetně jejich zastupování na základě plné moci na dobu šesti roků. Dovolání žalobce bylo odmítnuto usnesením Nejvyššího soudu z 27. 1. 2021, čj. 7 T do 1221/2020-2484.

[6] Uvedeného trestného činu, ve formě pokračování, se žalobce, ve stručnosti, dopustil tím, že jako jednatel společností LEDOPA GROUP a LEDOPA OIL, jako předseda představenstva (od 12. 8. 2011 do 23. 7. 2014) společnosti Exposure Group, a. s., IČO: 24689513, a na základě plné moci udělené jednatelkou společnosti JIK PETROL, s. r. o., IČO: 29311381 (3. 2. 2025 byla společnost vymazána z obchodního rejstříku), zahrnul v rozporu s § 23 a § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, a v rozporu s § 72 odst. 1 a

pokračování

2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, do účetnictví těchto společností faktury za poskytnuté reklamní služby, jejichž cena však byla extrémně zvýšena, o čemž věděl a s cílem neoprávněně snížit daňový základ z vysokých příjmů uvedených společností následně podal prostřednictvím daňové poradkyně za konkrétní zdaňovací období přiznání k DPPO a (dodatečná) přiznání k DPH. Tím dosáhl jednak snížení základu daně, a tedy nižší DPPO, a jednak neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů na DPH. České republice, zastoupené finančními úřady, tak žalobce způsobil celkovou škodu 23 327 681 Kč.

[7] V případě společnosti LEDOPA GROUP šlo konkrétně o zkrácení DPPO za zdaňovací období od 18. 2. 2011 (tj ode dne vzniku společnosti zapsáním do obchodního rejstříku) do 31. 12. 2011 o 2 005 830 Kč, za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 o 2 848 767 Kč, a zkrácení DPH za zdaňovací období III. A IV. Čtvrtletí 2011 a leden až srpen a říjen až prosinec 2012 o 5 436 856 Kč. Celkem tedy o 10 291 453 Kč.

[8] V případě společnosti LEDOPA OIL šlo konkrétně o zkrácení DPPO za zdaňovací období od 23. 9. 2011 (tj ode dne vzniku společnosti zapsáním do obchodního rejstříku) do 31. 12. 2011 o 147 060 Kč, za zdaňovací období roku 2012 o 2 750 586 Kč, a zkrácení DPH za zdaňovací období listopad 2011 a leden až srpen a říjen až prosinec 2012 o 3 104 456 Kč. Celkem tedy o 6 002 102 Kč.

[9] V součtu za obě uvedené společnosti tak žalobce zkrátil daň celkem o 16 293 555 Kč.

[10] V návaznosti na pravomocné odsouzení žalobce vydal vůči němu správce daně podle § 171 daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2025, ručitelskou výzvu z 15. 2. 2021, čj. 207738/21/2914-50050-702724, jíž žalobce vyzval, aby jako ručitel společnosti LEDOPA GROUP uhradil vykázané nedoplatky na DPPO za zdaňovací období let 2011 a 2012 a na DPH za zdaňovací období III. A IV. Čtvrtletí 2011 a leden až červenec 2012 v celkové výši 9 556 013 Kč, a jako ručitel společnosti LEDOPA OIL uhradil vykázané nedoplatky na DPPO za zdaňovací období let 2011 a 2012 a na DPH za zdaňovací období listopad 2011, únor až duben, červen, srpen listopad a prosinec 2012 v celkové výši 5 015 412 Kč. Součet obou částek, 14 571 425 Kč, podle správce daně odpovídal výši žalobcova ručení.

[11] Správce daně uvedl, že výše uvedené doměřené daňové povinnosti nebyly plně uhrazeny ve lhůtě splatnosti, v náhradní lhůtě stanovené ve výzvě k zaplacení nedoplatku ani vymoženy daňovou exekucí. Vznik ručitelského závazku žalobce za daňové nedoplatky uvedených společností, ve smyslu § 159 odst. 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, správce daně vyvodil z toho, že žalobce jako jejich jednatel v rozhodném období svým jednáním, za něž byl pravomocně odsouzen, zjevně porušil svoji povinnost jednat s péčí řádného hospodáře podle § 159 odst. 1 občanského zákoníku, čímž vznikla uvedeným společností, jako daňovým subjektům, škoda. Ta měla spočívat v daňových nedoplatcích, resp. v jejich zvýšení důsledkem protiprávního jednání stěžovatele. Ohledně dodržení lhůty pro vydání ručitelské výzvy vyšel správce daně z § 148 odst. 6 daňového řádu.

[12] K odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku ručitelskou výzvu částečně změnil. A to tak, že z výrokové části jednak vypustil odkaz na § 148 odst. 6 daňového řádu a § 159 odst. 3 občanského zákoníku, a jednak doplnil odkaz na § 194 odst. 6 obchodního zákoníku. V ostatním zůstal výrok ručitelské výzvy beze změny.

[13] Ke změně výroku žalovaný uvedl, že daňové nedoplatky, k jejichž uhrazení z titulu ručení byl žalobce vyzván, vznikly za zdaňovací období let 2011 a 2012, tedy před účinností občanského zákoníku (z roku 2012), za účinnosti obchodního zákoníku. Jelikož však oba uvedené zákony upravují ručení jednatele za způsobenou škodu v podstatně shodně, nešlo o vadu, jež by mohla mít vliv na zákonnost ručitelství výzvy. V tomto smyslu žalovaný svým rozhodnutím rovněž korigoval odůvodnění ručitelství výzvy. Žalovaný se dále ztotožnil se závěry správce daně stran vzniku ručení na straně žalobce. Zopakoval, že žalobce svým jednáním, za něž byl pravomocně odsouzen, porušil svoji povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, čímž způsobil společností LEDOPA GROUP a LEDOPA OIL škodu spočívající ve zvýšení veřejnoprávních závazků, což podle žalovaného uvedly již trestní soudy. S odkazem na § 148 odst. 6 daňového řádu odmítl odvolací námitku, že marně prekluzivní uplynula lhůta pro vydání ručitelství výzvy vůči žalobci.

[14] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[15] Krajský soud předně uvedl, že otázku vzniku ručení podle obchodního zákoníku si může a musí posoudit správce daně jako předběžnou otázku podle § 99 daňového řádu – k tomu odkázal na obdobné závěry rozsudku Krajského soudu v Praze z 14. 12. 2023, čj. 51 Af 7/2023-75, vyslovené k ručení podle občanského zákoníku. To znamená, že před vydáním ručitelství výzvy nemusí s ručitelem proběhnout plnohodnotné daňové řízení, v jehož rámci budou podrobně prokazovány jak skutečnosti vážící se ke vzniku ručení, tak skutečnosti vážící se k existenci daně, za kterou má ručitel ručit. Krajský soud rovněž odmítl, že daňové orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci v důsledku toho, že svůj závěr o porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře opřely o závěry rozhodnutí v trestní věci stěžovatele.

[16] Důvodnou krajský soud neshledal námitku žalobce, že doměřená DPPO a DPH nemůže být pojmově škodou, kterou by způsobil uvedeným společností, neboť daňové povinnosti nejsou škodou, ale zákonnou povinností uvedených společností. Podle krajského soudu žalobce nepřinesl žádnou smysluplnou argumentaci, přičemž zároveň opomíjí, že k doměření DPPO i DPH došlo na základě jeho nezákonného jednání, kterého nebyť, nebyla by daňová povinnost uvedeným společností doměřena. Daňové povinnosti jsou sice ukládány na základě zákona, nicméně vždy představují plnění, které je hrazeno z majetku společností, který se o takovou povinnost snížil. Pokud jsou zákonné daňové povinnosti zvýšeny uměle v důsledku nezákonné činnosti jednatele právnické osoby, představuje takový zásah do majetku právnické osoby škodu. Podle krajského soudu lze usuzovat, že v nyní projednávané věci by k doměření daňové povinnosti bez účelového jednání žalobce nedošlo, resp. by nedošlo k doměření daně v takové výši, tudíž lze doměřenou daňovou povinnost považovat za škodu, kterou žalobce uvedeným společností způsobil. Krajský soud tedy uzavřel, že škodu v daném případě pro uvedené společnosti představovalo doměření DPPO v důsledku neoprávněně vykázaných výdajů a DPH, které odpovídalo výši neoprávněně vylákaných nadměrných odpočtů. Mezi takto vzniklou škodou a porušením povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře podle krajského soudu existuje příčinná souvislost, neboť nebyť žalobcova protiprávního jednání, k doměření daně by nedošlo.

pokračování

[17] Shodně s daňovými orgány krajský soud dospěl k závěru, že ručitelská výzva, resp. rozhodnutí žalovaného, bylo vydáno ve lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 6 daňového řádu, tedy do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo právní moci rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, zde do 31. 12. 2022. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku stran porušení práva Evropské unie v části, v níž šlo o ručení za nedoplatky na DPH, jež je, na rozdíl od DPPPO, unijně harmonizovanou daní. V nyní projednávané věci totiž byly splněny podmínky nastavené judikaturou Soudního dvora, jelikož žalobce nebyl při provádění plateb z majetku právnických osob v dobré víře a důsledkem jednání žalobce byla neschopnost právnických osob zaplatit celou DPH nebo její část.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[18] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[19] Podle stěžovatele krajský soud překročil své pravomoci tím, že vznik ručení stěžovatele dovodil z jiných skutečností než žalovaný ve svém rozhodnutí, a to zejména v otázce zákonného předpokladu škody způsobené stěžovatelem. Žalovaný spatřoval škodu způsobenou stěžovatelem v samotné dani, kterou měl stěžovatel dle trestního rozsudku krajského soudu zkrátit (body 29 a 30 rozhodnutí žalovaného). Proti tomu stěžovatel v žalobě namítl, že daň doměřená společností LEDOPA GROUP a LEDOPA OIL nemůže představovat škodu, neboť nešlo o zvýšení jejich daňových povinností, nýbrž správnou a zákonnou výši jejich daňové povinnosti. Doměřením daně tedy těmito společnostmi žádná škoda nevznikla, protože jim nevznikla ani žádným jednáním stěžovatele popsaným v rozhodnutí žalovaného. Krajský soud naproti tomu shledal škodu v umělém vytváření nákladů (bod 23 napadeného rozsudku). V situaci, kdy se argumentace žalovaného ukázala v soudním řízení neudržitelnou, byla dle stěžovatele tato argumentace účelově korigována v tom smyslu, že onou škodou je příslušenství daně. Tím však krajský soud učinil argumentační posun, jímž zcela přetvořil odůvodnění žalovaného. Takový postup krajského soudu nejenže popírá prezkumnou povahu správního soudnictví, ale též zásadním způsobem kráčí procesní práva stěžovatele. Ten se totiž o této konstrukci, z níž je dovozováno způsobení škody obchodním společností, dozvěděl až z napadeného rozsudku. Krajský soud nemohl nahradit úvahu žalovaného ohledně toho, v čem škoda spočívá. Uvedené podle stěžovatele platí obdobně i ve vztahu ke znaku protiprávnosti spočívající v porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře.

[20] Stěžovatel dále vznesl námitku promlčení nároku na náhradu škody, potažmo ručení jako takového. Skutečnost, že tak poprvé činí až v kasační stížnosti vysvětlil tím, že krajský soud odůvodnění žalovaného argumentačně dotvořil, aniž stěžovateli poskytl možnost se k tomuto posunu vyjádřit. Žalovaný totiž spatřoval vznik ručitelské povinnosti v samotném zvýšení veřejnoprávních závazků společností, a proto nebyla otázka promlčení relevantní, protože stěžovatel v žalobě zcela logicky a legitimně namítl, že doměřená daň škodou být nemůže. Podle stěžovatele měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit a otázka možného promlčení měla být řešena žalovaným v daňovém řízení.

[21] Dále namítl nesprávnost závěru krajského soudu, že škoda uvedených společností spočívá v doměření DPPO a DPH. Je-li protiprávní jednání spatřováno ve vlastním neoprávněném (protiprávním) uplatnění výdajů a (rovněž protiprávním) vylákání nadměrných odpočtů z předražených reklamních služeb, pak je dle stěžovatele zcela evidentní, že doměřená (tedy jedním stěžovatele zkrácená) daň, nemůže pojmově být škodou, neboť v příčinné souvislosti s protiprávním jednáním nedošlo ke snížení, nýbrž zvýšení majetku společnosti. Dodatečné stanovení daně v zákonné výši proto logicky nemůže být škodou vzniklou v příčinné souvislosti s tímto protiprávním jednáním stěžovatele. Tvrzení krajského soudu, že příčinná souvislost je dána proto, že nebylo-li by jednání stěžovatele, nebyla by daň doměřena, je argumentačně nesprávné. Totiž, nebylo-li by protiprávního jednání stěžovatele, obě společnosti by přiznaly a odvedly daň ve správné výši, tj. bez uplatnění neoprávněných výdajů a odpočtů. Daň by jim tak sice doměřena nebyla, nicméně na jejich majetek by tato skutečnost neměla vliv, neboť tato daň by byla řádně a včas přiznána a odvedena. Z odůvodnění napadeného rozsudku není ani zřejmé, oproti čemu (jak) měly být daňové povinnosti obou společností uměle zvýšeny. Doměřená daň může být škodou tehdy, byla-li by doměřena v rozporu se zákonem, což se v daném případě nestalo. Stěžovateli skutečně není zřejmé, jak mohlo dodanění neoprávněně uplatněných daňových výdajů zvýšit daňovou povinnost společností.

[22] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěry krajského soudu, že správce daně je oprávněn posoudit splnění hmotněprávních předpokladů vzniku ručitelství jako předběžnou otázku, a že ručení za daň může vzniknout i na základě právních norem soukromého práva, přičemž takto vzniklou ručitelství povinnost následně správce daně vymáhá postupem předepsaným daňovým řádem. Uvedený postup porušuje ústavně zaručené základní právo stěžovatele, aby o jeho subjektivních právech bylo rozhodováno nezávislým a nestranným soudem. Porušena byla zásada rovnosti stran v soukromoprávních vztazích, včetně zásady, dle níž nikdo nesmí rozhodovat ve své vlastní věci – správce daně zde však autoritativně rozhodl o existenci ručitelství povinnosti stěžovatele coby druhé strany soukromoprávního vztahu, čímž zároveň rozhodl ve své vlastní věci. Podle § 7 odst. 1 o. s. ř. pak spory vzniklé ze soukromoprávních vztahů rozhodují soudy v občanském soudním řízení. Správce daně tak vůbec nemá pravomoc rozhodovat o sporu ze soukromoprávních vztahů. Dle stěžovatele není pochyb o tom, že jak odpovědnostní vztah mezi ním a obchodními společnostmi, tak i navazující ručitelství vztah, jsou vztahy soukromoprávními, nikoli vrchnostenskými, neboť jsou založeny právními normami soukromého práva.

[23] Namítl rovněž, že extenzivní výklad krajského soudu, podle něž lze § 148 odst. 6 daňového řádu, upravující speciální lhůtu pro stanovení daně v návaznosti na právní moc rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, aplikovat i v případě vymáhání dlužné daně po ručiteli, není v souladu s účelem a smyslem institutu prekluze. Tedy s tím, že po uplynutí předem stanoveného časového úseku je nastolena jistota ohledně obsahu daňových povinností jednotlivce vůči státu. Podle stěžovatele tak není možné § 148 odst. 6 daňového řádu interpretovat jako pravomoc vymoci daň od ručitele.

Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

[25] K námitce překročení pravomocí uvedl, že krajský soud se ztotožnil s jeho posouzením, že škoda spočívá v doměření daňových povinností, ke kterému došlo na základě nezákonného jednání stěžovatele. Není pravdou, že krajský soud dovodil škodu odlišně na základě toho, že při vypořádávání žalobní námitky odkázal na závěry rozhodnutí v trestní věci stěžovatele. Krajský soud pouze daný závěr detailněji rozvinul, což však nelze považovat za dotváření odůvodnění žalovaného.

[26] Námitka promlčení je podle žalovaného nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač mohl. Argumentace stěžovatele, že si tuto námitku schovával až pro následné odvolací řízení poté, co krajský soud rozhodnutí o odvolání zruší je jednak absurdní a jednak nemůže prolomit nepřijatelnost této kasační námitky. Nadto, námitku promlčení lze uplatnit toliko v řízení o sporném nároku, tedy nejpozději v řízení o odvolání proti ručitelské výzvě, což stěžovatel neučinil. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. soud při přezkoumání správního rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a proto k nově uplatněné námitce promlčení nemůže přihlížet. Posoudil-li by Nejvyšší správní soud tuto námitku jako přípustnou, odkázal žalovaný na § 636 odst. 2 občanského zákoníku, podle nějž byla-li škoda způsobena úmyslně, promlčí se právo na její náhradu nejpozději za 15 let ode dne, kdy škoda nebo újma vznikla. O úmyslu stěžovatele způsobit škodu podle žalovaného nelze mít pochyb. Navíc, uplatnění námitky promlčení by v nyní projednávané věci bylo v rozporu s dobrými mravy, jelikož uplatnění nároku na náhradu škody poškozenou obchodní společností je pouze v rukou jednatele této společnosti, jenž by tam musel škodu vymáhat sám po sobě. Smyslem a účelem institutu promlčení však není vyhýbání se odpovědnosti za náhradu škody ani povinnosti ručení za nedoplatky.

[27] K námitce, že nebyly naplněny hmotněprávní předpoklady vzniku odpovědnosti stěžovatele za škodu, žalovaný předně v souladu s krajským soudem uvedl, že jsou-li zákonné daňové povinnosti zvýšeny uměle v důsledku nezákonné činnosti jednatele právnické osoby, představuje takový zásah do majetku právnické osoby škodu. Stěžovatelem ovládaným společností byla za daná zdaňovací období stanovena DPPO a DPH vyšší oproti poslední známé dani. K tomu došlo s odstupem několika let po uplynutí původního dne splatnosti těchto daní a v důsledku jednání, za které byl stěžovatel pravomocně uznán vinným ze spáchání daňového trestného činu. V době, kdy byla stěžovatelem ovládaným společností daň doměřena, již nedisponovaly prostředky potřebnými k úhradě této daně, v důsledku čehož se dodatečné platební výměry staly fakticky nevykonatelnými. Takto vzniklý daňový dluh je proto dle žalovaného nutné považovat za škodu způsobenou jednáním stěžovatele jemu ovládaným společností, neboť v důsledku jeho jednání jim vznikla povinnost uhradit daň vyšší, než která jim byla nesprávně vyměřena v důsledku trestného činu stěžovatele a kterou mohly do té doby považovat za svou zákonnou povinnost. Krajský soud v tomto ohledu přiléhavě vysvětlil, že stěžovatel ve své argumentaci zcela opomíjí, že k doměření DPPO i DPH došlo na základě nezákonného jednání, kterého nebyl, nebyla by daňová povinnost uvedeným společností doměřena.

[28] Podle žalovaného Nejvyšší správní soud již dříve dovodil, že povinnost ručení za daňové nedoplatky může založit i právní předpis soukromoprávního charakteru. Vznik ručitelského závazku stěžovatele za daňové nedoplatky jím ovládaných společností nebyl výsledkem rozhodovací činnosti správce daňových orgánů, neboť nastal ze zákona. Samotná ručitelská výzva ani rozhodnutí žalovaného tedy tento závazek nezaložily, ani autoritativně

nedeklarovaly jeho existenci. Ta byla podle § 171 odst. 1 daňového řádu pouze předpokladem pro vydání ručitelské výzvy. I pokud by bylo možné stěžovateli přisvědčit v tom, že o existenci jeho ručitelského závazku by měl rozhodovat soud v občanském soudním řízení, nijak by to nevyklučovalo pravomoc správce daně a účastníka řízení rozhodnout v nyní projednávané věci. Žalovaný si totiž není vědom žádného rozhodnutí jiného orgánu veřejné moci, tím méně pak soudu, kterým by byl ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu při posouzení otázky existence ručitelského závazku stěžovatele vázán. Takové rozhodnutí pak neoznačuje ani sám stěžovatel. Krajský soud tak dospěl ke správnému závěru, že správce daně byl oprávněn posoudit si existenci škody jako předpoklad vzniku ručení stěžovatele jako předběžnou otázku.

[29] K námitce prekluze žalovaný uvedl, že je-li nutné vycházet z premisy, že ručitele je možné vyzvat k úhradě nedoplatku v rámci běhu lhůty pro stanovení daně, je třeba zároveň přijmout závěr, že ve vztahu k ručiteli mohou nastat skutečnosti, které mají na běh této lhůty stejný vliv, jako je tomu v případě možnosti stanovit daň, tj. včetně postupu podle § 148 odst. 6 daňového řádu. Uvedený závěr potvrdila i judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek z 18. 6. 2024, čj. 10 Afs 4/2024-38, č. 4620/2024 Sb. NSS, bod 36.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[30] Kasační stížnost je důvodná.

III.A Pravomoc daňových orgánů rozhodovat ve věcech soukromoprávního ručení

[31] Nejvyšší správní soud se prvně zabýval stěžovatelem namítaným nedostatkem pravomoci daňových orgánů rozhodovat o tom, zda vzniklo soukromoprávní ručení stěžovatele. Nedostatek pravomoci by totiž představoval důvod pro zrušení napadeného rozsudku, jakož i rozhodnutí žalovaného. V takovém případě by vypořádání zbylých kasačních námitek stěžovatele bylo již nadbytečné, a to včetně námitky prekluze práva vydat ručitelskou výzvu.

[32] Dle stěžovatele není pochyb o tom, že jak odpovědnostní vztah mezi ním a obchodními společnostmi, tak i navazující ručitelský vztah, jsou vztahy soukromoprávními, nikoli vrchnostenskými, neboť jsou založeny právními normami soukromého práva. Stěžovatel proto nesouhlasí s tím, že správce daně je oprávněn posoudit splnění hmotněprávních předpokladů vzniku ručitelské povinnosti jako předběžnou otázku, a že ručení za daň může vzniknout i na základě právních norem soukromého práva. Uvedený postup porušuje ústavně zaručené základní právo stěžovatele, aby o jeho subjektivních právech bylo rozhodováno nezávislým a nestranným soudem.

[33] Žalovaný i krajský soud naproti tomu dospěli ke shodnému závěru, že správce daně byl oprávněn posoudit pro účely postupu podle § 171 daňového řádu vznik ručení stěžovatele podle § 194 odst. 6 obchodního zákoníku. Krajský soud pak výslovně uvedl, že tuto otázku může správce daně posoudit jako otázku předběžnou ve smyslu § 99 daňového řádu (body 17 a 49 napadeného rozsudku).

[34] Podle § 171 odst. 1 daňového řádu *nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon¹⁶⁾ povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za*

pokračování

kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy. Poznámka pod čarou č. 16) odkazuje mimo jiné na § 56 odst. 5 obchodního zákoníku, jenž obecně upravoval ručení společníků za závazky společnosti.

[35] Podle § 171 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2025, lze výzvu ručitelů vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradě bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručitelů lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu. Podle znění účinného od 1. 7. 2025, jež však není relevantní pro nyní projednávanou věc, lze výzvu ručitelů vydat i po uplynutí lhůty pro stanovení daně, pokud neuplynula lhůta pro placení daně.

[36] Podle § 194 odst. 5 věty první až třetí obchodního zákoníku platilo: **Členové představenstva jsou povinni vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře a zachovávat mlčenlivost o důvěrných informacích a skutečnostech, jejichž prozrazení třetím osobám by mohlo společnosti způsobit škodu. Je-li sporné, zda člen představenstva jednal s péčí řádného hospodáře, nese důkazní břemeno o tom, že jednal s péčí řádného hospodáře, tento člen představenstva. Ti členové představenstva, kteří způsobili společnosti porušením právních povinností při výkonu působnosti představenstva škodu, odpovídají za tuto škodu** [zvýraznění provedl NSS].

[37] Podle § 194 odst. 6 obchodního zákoníku platilo: **Členové představenstva, kteří odpovídají společnosti za škodu, 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. Rozsah ručení je omezen rozsahem povinnosti členů představenstva k náhradě škody. Ručení člena představenstva zaniká, jakmile způsobenou škodu uhradí.**

[38] Podle § 135 odst. 2 obchodního zákoníku platilo: *Ustanovení § 194 odst. 2 první až páté věty, odstavce 4 až 7 a § 196a se použijí obdobně* [pozn. NSS: i na jednatele společnosti s ručením omezeným].

[39] Judikatura správních soudů, včetně Nejvyššího správního soudu, již dříve opakovaně potvrdila, že vznik ručení za daňové nedoplatky může založit i právní předpis soukromoprávního charakteru (rozsudek NSS z 26. 11. 2008, čj. 5 Afs 173/2006-74, č. 2303/2011, či rozsudek Krajského soudu v Brně z 8. 12. 2003, čj. 30 Ca 110/2001-30, č. 182/2004 Sb. NSS, ve kterých správní soudy posvětily ručení založené právě obchodním zákoníkem, či rozsudek NSS čj. 10 Afs 4/2024-38, bodech, body 41 až 43, jenž se týkal ručení podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku).

[40] Z již existující judikatury Nejvyššího správního soudu plyne rovněž závěr, že správce daně, resp. daňové orgány mají pravomoc (jsou oprávněny) posoudit i soukromoprávní otázky, resp. otázky upravené soukromoprávními předpisy (rozsudky NSS z 28. 2. 2007, čj. 8 Afs 94/2005-48, č. 1185/2007 Sb. NSS, z 2. 1. 2010, čj. 5 Afs 64/2009-104, a na něj navazující z 28. 5. 2015, čj. 2 Afs 179/2014-27, bod 22, či rozsudek NSS z 19. 6. 2020, čj. 3 Afs 148/2018-42, bod 22). K tomu lze pouze ve stručnosti poukázat na judikaturní závěry, že ručení, byť v konkrétním případě upravené soukromoprávním předpisem, nelze považovat za soukromoprávní institut či vztah, jelikož jde o obecný institut vlastní celému právnímu řádu

[usnesení rozšířeného senátu NSS z 16. 10. 2008, čj. 9 Afs 58/2007-96, č. 1754/2009 Sb. NSS, bod 15, či na něj navazující usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb. (dále „zvláštní senát“) z 16. 12. 2024, čj. Konf 3/2024-15, body 30 a 31].

[41] Jsou-li tedy daňové orgány oprávněny posoudit jako předběžnou otázku podle § 99 daňového řádu čistě soukromoprávní otázky (jako např. platnost soukromoprávní smlouvy či odstoupení od ní), tím spíše jsou oprávněny v režimu předběžné otázky posoudit splnění hmotněprávních předpokladů vzniku ručitelské povinnosti jako obecného institutu vlastního celému právnímu řádu. Tento závěr ostatně implicitně plyne i z opakovaně citovaného rozsudku čj. 10 Afs 4/2024-38, či výslovně z na něj navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu z 10. 2. 2025, čj. 9 Afs 139/2024-65, bodu 63 věty poslední. Posledně uvedený rozsudek pak vycházel ze závěrů výše citovaného usnesení čj. Konf 3/2024-15. V něm zvláštní senát řešil věc skutkově i právně srovnatelnou s věcí nyní projednávanou, přičemž dospěl k závěru o pravomoci správce daně posoudit vznik ručení upraveného soukromoprávním předpisem (tam § 159 odst. 3 občanského zákoníku) v daňovém řízení jako otázku předběžnou ve smyslu § 99 daňového řádu (bod 35 a tam uvedená judikatura správních soudů). Zvláštní senát tedy potvrdil závěr rozsudku Nejvyššího soudu, vydaného v tehdy projednávané věci, z 27. 3. 2024, čj. 27 Cdo 1993/2023-454, bodu 45. Ke shodnému závěru dospěl i Ústavní soud v usnesení z 23. 5. 2025, sp. zn. II. ÚS 1126/25, body 13 a 14, jímž jako zjevně neopodstatněnou odmítl ústavní stížnost proti výše citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 139/2024-65. Ústavní soud odkázal rovněž na závěry uvedeného rozsudku Nejvyššího soudu. Podpůrně lze odkázat i na poznámku pod čarou č. 16) v § 171 odst. 1 daňového řádu, která odkazuje mimo jiné na § 56 odst. 5 obchodního zákoníku, jenž obecně upravoval ručení společníků za závazky společnosti. Samotný daňový řád (§ 171) tak předpokládá postup vůči ručitelům ručícím za závazky právnických osob (usnesení zvláštního senátu čj. Konf 3/2024-15, bod 35).

[42] V souvislosti s otázkou pravomoci daňových orgánů posoudit ručení jako předběžnou otázku stěžovatel uplatnil i dílčí navazující námitky, k nimž Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[43] Argumentace § 7 odst. 1 o. s. ř. s. (*„v občanském soudním řízení projednávají a rozhodují soudy spory a jiné právní věci, které vyplývají z poměrů soukromého práva, pokud je podle zákona neprojednávají a nerozhodují o nich jiné orgány*), je nepřipadná. Je totiž bez významu, zda ručitelská povinnost, jako akcesorický závazek odvozený od hlavního závazku mezi správcem daně a společnostmi LEDOPA GROUP a LEDOPA OIL, má charakter soukromoprávní či veřejnoprávní. Rozhodný je „toliko“ charakter původního, hlavního, závazku v podobě daňové povinnosti, resp. daňového nedoplatku uvedených společností. Není pochyb, že tento závazek má veřejnoprávní povahu, jelikož jde o veřejnoprávní dluh vůči státu zastupovanému finanční správou (usnesení zvláštního senátu čj. Konf 3/2024-15, body 20 a 27 až 29, či usnesení ÚS z 21. 1. 2025, sp. zn. III. ÚS 1846/24, body 6 a 8, jímž byla odmítnuta ústavní stížnost proti výše citovanému rozsudku Nejvyššího soudu čj. 27 Cdo 1993/2023-454).

[44] Stěžovatel se rovněž mylí, že o existenci jeho ručitelské povinnosti podle § 194 odst. 6 obchodního zákoníku správce daně postupem podle § 171 daňového řádu autoritativně rozhodnul. Jak plyne ze samotného textu § 99 daňového řádu, správce daně o takové otázce nikterak nerozhoduje, pouze (z důvodu neexistence autoritativního pravomocného

pokračování

rozhodnutí příslušného orgánu veřejné moci) si ji sám předběžně posoudí (unesení zvláštního senátu čj. Konf 3/2024-15, bod 36). Takový jeho úsudek o sporné otázce však nemá judikátní účinky. Otázka vzniku, rozsahu, trvání a zániku odpovědnosti stěžovatele za škodu způsobenou uvedeným společností, jako nutné podmínky vzniku ručení, se tak hypoteticky, v jiných skutkových a právních kulisách (např. při řešení otázky ručení vůči soukromoprávnímu věřiteli těchto společností), může stát předmětem autoritativního posouzení příslušného orgánu veřejné moci, tj. i soudu rozhodujícího v občanském soudním řízení. Rozhodl-li by o této otázce soud jinak, tedy že vůbec nevznikla odpovědnost stěžovatele za škodu či vznikla ve významně menším rozsahu, bylo by to případně důvodem pro obnovu daňového řízení [§ 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu] (rozsudky NSS čj. 8 Afs 94/2005-48, na něj navazující z 19. 6. 2008, čj. 9 Afs 142/2007-72, č. 2304/2011 Sb. NSS, či rozsudek NSS z 15. 4. 2020, čj. 10 Afs 293/2018-29, bod 7, a unesení zvláštního senátu čj. Konf 3/2024-15, bod 34).

[45] Správce daně, resp. daňové orgány tedy o vzniku ručení autoritativně, s judikátními účinky, nerozhodovaly. Stěžovatel však má pravdu v tom, že vydáním ručiteltské výzvy podle § 171 svým daňové orgány, resp. stát svým způsobem rozhodoval ve své vlastní věci. Doktrína i judikatura hovoří o tzv. autorealizaci vůle (usnesení zvláštního senátu z 12. 3. 2015, čj. Konf 8/2014-25, č. 3227/2015 Sb. NSS, bod 64, či na něj navazující rozsudek NSS z 26. 2. 2025, čj. 8 As 36/2024-47, bod 17). To je však zcela běžné, jelikož jde o samotnou podstatu nezanedbatelné části výkonu veřejné správy, tedy rozhodování ve správních, obzvláště daňových řízeních. Při každém vyměření či doměření daně stát, prostřednictvím daňových orgánů, v tomto smyslu rozhoduje ve své vlastní věci, neboť má zájem na správném zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Zásada rovnosti účastníků, jakož i stěžovatelem poukazované základní právo, aby jeho věc byla projednána a rozhodnuta nezávislým a nestranným soudem, jsou zajištěny prostřednictvím správního soudnictví s plnou jurisdikcí.

[46] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že správce daně, resp. žalovaný byli oprávněni (měli pravomoc) posoudit ručiteltskou povinnost stěžovatele jako předběžnou otázku podle § 99 daňového řádu. Takový postup v obecné rovině nepředstavuje porušení (základních) práv stěžovatele. Kasační námitky proto nejsou důvodné.

III.B Prekluze práva – zánik oprávnění státu (správce daně) vydat ručiteltskou výzvu

[47] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelem namítaným zánikem oprávnění státu (zde správce daně) vydat ručiteltskou výzvu podle § 171 daňového řádu. Ostatně, i k prekluzi práva stanovit daň, tj. i vydat ručiteltskou výzvu jsou správní soudy povinny přihlížet z úřední povinnosti, tj. bez ohledu na to, zda účastník řízení námitku prekluze uplatnil či nikoli (nález ÚS z 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 (N 38/52 SbNU 387), bod 27, a na něj navazující rozsudky NSS ze 16. 7. 2009, čj. 8 Afs 6/2008-129, z 26. 9. 2019, čj. 8 Afs 265/2017-55, č. 3942/2019 Sb. NSS, bod 15, z 27. 6. 2024, čj. 8 Afs 45/2023-47, bod 12, či čj. 10 Afs 4/2024-38, bod 31).

[48] V případě, že by lhůta pro stanovení daně, a tedy i pro vydání ručiteltské výzvy skutečně marně uplynula před jejím vydáním, bylo by vypořádání zbylých kasačních námitek stěžovatele již nadbytečné.

[49] Podle § 148 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2025, platilo, 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.*

[50] Stěžovatel v této souvislosti, shodně jako již v odvolání a poté v žalobě, namítl, že § 148 odst. 6 daňového řádu, upravující speciální lhůtu pro stanovení daně v návaznosti na právní moc rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, nelze aplikovat v případě vymáhání dlužné daně po ručiteli.

[51] Správce daně vyměřil, resp. doměřil společně LEDOPA GROUP a LEDOPA OIL dlužné DPO a DPH a uložil jim povinnost zaplatit penále za výše uvedená zdaňovací období v průběhu let 2013 až 2016. Stěžovateli byla ručitelská výzva zaslána až 15. 2. 2021 a doručena 18. 2. 2021. Žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že k prekluzi pro vydání ručitelské výzvy nedošlo. Zaujaly totiž závěr, že § 148 odst. 6 daňového řádu, který prolamuje standardní prekluzivní lhůty pro stanovení daně (obsažené v § 148 odst. 1 a 5 daňového řádu), je možné použít i na stěžovatele jako daňového ručitele.

[52] Mezi stěžovatelem na jedné straně a žalovaným a krajským soudem na straně druhé je tedy spornou otázkou, zda lze § 148 odst. 6 daňového řádu použít pouze vůči daňovému subjektu (zde společně LEDOPA GROUP a LEDOPA OIL), nebo i vůči daňovému ručiteli (zde stěžovateli), a daňovému ručiteli tedy stanovit povinnost k úhradě daňového nedoplatku na základě této prekluzivní lhůty.

[53] Touto otázkou se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v nedávném, výše již citovaném, rozsudku čj. 10 Afs 4/2024-38, bodech 31 až 36 (část III. B. *K prekluzi vydání ručitelské výzvy*). Konkrétně v bodu 36 uzavřel, že jelikož podle judikatury Nejvyššího správního soudu ručitelská výzva představuje rozhodnutí o stanovení daně, jež musí být vydána ve lhůtě pro stanovení daně, nikoli pro placení daně, není 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.

[54] Nejvyšší správní soud nespatřuje žádný důvod, pro nějž by se měl od svých dřívějších závěrů odchýlit, a proto z nich v plném rozsahu vychází i v nyní projednávané věci, která je co do řešení právní otázky, s věcí sp. zn. 10 Afs 4/2024, totožná. Jelikož ani stěžovatel v kasační stížnosti proti těmto závěrům nikterak nebrojil, Nejvyšší správní soud zde v podrobnostech odkazuje na odůvodnění rozsudku čj. 10 Afs 4/2024-38.

[55] Žalovaný i krajský soud tak dospěli ke správnému závěru o aplikovatelnosti § 148 odst. 6 daňového řádu i na stěžovatele jako daňového ručitele, potažmo závěru, že v nyní projednávané věci byla ručitelská výzva pravomocně vydána před uplynutím (speciální) lhůty pro stanovení daně. Kasační námitka je proto nedůvodná.

[56] Toliko pro kontext Nejvyšší správní soud uvádí, že s účinností od 1. 7. 2025 byla do § 171 odst. 3 daňového řádu vložena nová věta: *Výzvu ručiteli lze vydat i po uplynutí lhůty pro stanovení daně, pokud neuplynula lhůta pro placení daně.*

pokračování

III.C Námitka překročení pravomoci – nahrazení důvodů rozhodnutí žalovaného důvody krajského soudu

[57] Podle stěžovatele krajský soud překročil své pravomoci tím, že vznik ručení stěžovatele dovodil z jiných skutečností než žalovaný ve svém rozhodnutí, a to zejména v otázce zákonného předpokladu škody způsobené stěžovatelem. Zatímco žalovaný spatřoval škodu způsobenou stěžovatelem uvedeným společností v samotné daňové povinnosti těchto společností, krajský soud shledal škodu v umělém vytváření nákladů. V situaci, kdy se argumentace žalovaného ukázala v soudním řízení neudržitelnou, byla dle stěžovatele účelově korigována v tom smyslu, že onou škodou je příslušenství daně. Uvedené podle stěžovatele platí obdobně i ve vztahu ke znaku protiprávnosti spočívající v porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře. Tvrzeným argumentačním posunem pak stěžovatel zdůvodnil, proč námitku promlčení nároku na náhradu škody, potažmo ručení jako takového mohl přípustně uplatnit poprvé až v kasační stížnosti.

[58] Žalovaný dle odůvodnění svého rozhodnutí spatřoval škodu, již měl stěžovatel způsobit společností LEDOPA GROUP a LEDOPA OIL, v daňových nedoplatcích, resp. v jejich zvýšení důsledkem protiprávního jednání stěžovatele, čímž uvedeným společností vznikly daňové nedoplatky (body 30 a 31 rozhodnutí žalovaného).

[59] Z odůvodnění napadeného rozsudku plyne, že krajský soud spatřoval škodu v samotných vyměřených či doměřených daňových povinnostech uvedených společností (přesněji v jejich nedoplatcích), resp. v jejich zvýšení důsledkem protiprávního jednání stěžovatele (body 16, 18, 23 a shrnující bod 25), a proto závěry žalovaného jako správné potvrdil. Zmínka v bodu 23 napadeného rozsudku o umělém vytváření nákladů a účelovém snižování daňové povinnosti, v níž stěžovatel spatřuje namítaný argumentační posun, se netýká podstaty škody jako takové, tedy v čem spočívá, nýbrž charakteru jednání stěžovatele, jež podle krajského soudu mělo přispět ke vzniku škody. Nejde proto o argumentační posun oproti rozhodnutí žalovaného.

[60] Je sice pravda, že žalovaný při jednání konaném 26. 6. 2024 poukázal na to, že škodu krom nedoplatek samotné daně lze spatřovat i v jejím příslušenství, jež by nevzniklo, pokud by daňové povinnosti uvedených společností byly řádně a včas zaplacený. Nicméně, uvedená úvaha, v níž stěžovatel rovněž spatřuje argumentační posun, se nikterak nepromítla do odůvodnění napadeného rozsudku. Není tedy pravda, že v průběhu jednání došlo ke korekci toho, co je považováno za škodu způsobenou stěžovatelem uvedeným společností.

[61] Z uvedeného plyne, že krajský soud se v uvedené otázce argumentačního posunu oproti rozhodnutí žalovaného nedopustil, jelikož shodně s žalovaným spatřoval škodu v samotných daňových povinnostech (jejich nedoplatcích), resp. ve zvýšení daňových povinností. To platí i ohledně porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře. Žalovaný (body 28, 29 a 43 jeho rozhodnutí) i krajský soud (body 11, 15, 21 a 22 napadeného rozsudku) porušení uvedené povinnosti odůvodnili shodně odkazem na zjištění a závěry rozhodnutí trestních soudů.

[62] Vzhledem k tomu, že krajský soud nikterak neposunul ani nenahradil závěry žalovaného stran protiprávního jednání stěžovatele a jím způsobené škody uvedeným společností, neobstojí argumentace stěžovatele, že otázka promlčení nároku na náhradu

škody, potažmo ručení jako takového nebyla v řízení před krajským soudem relevantní. Stěžovateli nic nebránilo uplatnit námitku promlčení (nejpozději) již v řízení o žalobě. Jelikož tak neučinil a poprvé ji uplatnil až v kasační stížnosti, je námitka promlčení nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že vzhledem k nepřípustnosti této námitky se nikterak nezabýval otázkou, a tedy se k ní ani nevyjadřuje, zda námitku promlčení lze uplatnit toliko v řízení o sporném nároku, tedy nejpozději v řízení o odvolání proti ručiteltské výzvě (což stěžovatel neučinil), jak s ohledem na § 75 odst. 1 s. ř. s. dovozuje žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti.

[63] Výše uvedený závěr, že krajský soud dospěl ke shodným závěrům jako žalovaný však neznamená, že jejich závěry jsou správné.

III.D Hmotněprávní předpoklady vzniku odpovědnosti stěžovatele za škodu

[64] V posledním okruhu kasačních námitek stěžovatel nesouhlasí s výše shrnutými závěry žalovaného a krajského soudu stran toho, co lze považovat za škodu, již měl stěžovatel způsobit společností LEDOPA GROUP a LEDOPA OIL, v nichž vykonával funkci jednatele. Podstatou této kasační argumentace, kterou stěžovatel obdobně uplatnil již v žalobě, je to, že je-li protiprávní jednání spatřováno ve vlastním neoprávněném (protiprávním) uplatnění výdajů a (rovněž protiprávním) vylákání nadměrných odpočtů z předražených reklamních služeb, pak doměřená (tedy jedním stěžovatele zkrácená) daň nemůže pojmově být škodou. V příčinné souvislosti s protiprávním jednáním totiž nedošlo ke snížení, nýbrž zvýšení majetku společnosti. Dodatečné stanovení daně v zákonné výši proto logicky nemůže být škodou vzniklou v příčinné souvislosti s tímto protiprávním jednáním stěžovatele. Stejně tak stěžovateli není ani zřejmé, jak mohlo dodanění neoprávněně uplatněných daňových výdajů zvýšit daňovou povinnost společnosti.

[65] Jak plyne z výše citovaného § 194 odst. 6 ve spojení s § 135 odst. 2 obchodního zákoníku, předpokladem vzniku ručení jednatele za závazky společnosti je (i) vznik jeho odpovědnosti za škodu způsobenou této společností, (ii) neuhrazení této škody, a (iii) skutečnost, že věřitelé společnosti nemohou dosáhnout uspokojení své pohledávky z jejího majetku, a to (iv) pro její platební neschopnost nebo z důvodu, že společnost zastavila platby. Současně je rozsah takového ručení omezen rozsahem povinnosti jednatele k náhradě uvedené škody (tedy výší škody) a zaniká uhrazením způsobené škody, resp. zaniká v rozsahu, v němž jednatel způsobenou škodu uhradil.

[66] Předpokladem vzniku odpovědnosti za škodu, jako první z výše uvedených podmínek pro vznik ručení, je pak dle § 194 odst. 5 ve spojení s § 135 odst. 2 obchodního zákoníku, to, že ji jednatel způsobil porušením svých právních povinností při výkonu funkce jednatele, tedy mj. i povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře.

[67] Obdobně uvedené shrnul i stěžovatel v bodu 9 na str. 4 žaloby. Správná však není jeho úvaha, že platební neschopnost či zastavení plateb musí nastat jako důsledek skutečnosti, že jednatel škodu neuhradil. Nutnost takové příčinné souvislosti z textu § 194 odst. 6 obchodního zákoníku neplyne. Podle tohoto ustanovení *členové představenstva, kteří odpovídají společnosti za škodu, 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*

pokračování

zastavila platby. To znamená, že neuhradí-li jednatel škodu, jež společnosti způsobil, je bez významu, z jakého důvodu nastala platební neschopnost nebo zastavení plateb, pro něž věřitel nemohl dosáhnout uspokojení (byť samozřejmě platební neschopnost či zastavení plateb začasté bude přímým důsledkem nenahrazené škody). Tento názor zastává rovněž komentářová literatura k § 159 odst. 3 občanského zákoníku, jenž je v podstatných rysech formulován shodně (Konf 3/2024-15, bod 35), podle níž: „*Škůdce ručí za jakékoliv dluhy, jejichž plnění na právnické osobě se věřitel nemůže domoci (poté, co nesplnil škůdce svou povinnost nahradit škodu právnické osobě – tato souvislost je však pouze časovou souvislostí, nikoliv příčinnou souvislostí)*“ (SVEJKOVSKÝ, J. komentář k § 159 odst. 3. In SVEJKOVSKÝ, J., DEVEROVÁ, L. a kol. *Právnické osoby v novém občanském zákoníku. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 98) [zvýraznění provedl NSS]. Podpůrně a na okraj lze poukázat na odlišnou formulaci obdobného ustanovení v § 71 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích): *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* [zvýraznění provedl NSS]. Zde zákonodárce totiž odlišně od ručení podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku stanovil podmínku příčinné souvislosti mezi jednáním škůdce vedoucím ke vzniku škody (újmy) na jedné straně a nemožností společnosti plnit své dluhy vůči svým věřitelům na straně druhé.

[68] Je úkolem správce daně, potažmo žalovaného, aby jako předběžnou otázku posoudili splnění všech uvedených podmínek. To samozřejmě neznamená, že musí splnění každé jednotlivé podmínky prokázat – důkazní břemeno stran prokázání dodržení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře, jakož i nahrazení škody poškozené společnosti tíží jednatele (§ 194 odst. 5 věta druhá obchodního zákoníku, rozsudek NSS čj. 10 Afs 4/2024-38, bod 60).

[69] Podstatou námitky stěžovatele je tvrzení, že škoda, již měl společností způsobil, nemůže spočívat v samotné daňové povinnosti či nedoplatku, resp. že mu není jasné, jak mohlo dodanění neoprávněně uplatněných daňových výdajů zvýšit daňovou povinnost společností.

[70] Obecně je škodou chápána majetková újma, která může spočívat ve skutečné škodě (vzniklém snížení majetku) nebo v ušlém zisku (ztrátě očekávaného zvýšení majetku). Správce daně, potažmo žalovaný musí v rámci posouzení vzniku ručení jednatele jako předběžné otázky škodu identifikovat. Výši škody je potřeba zjišťovat v takové míře přibližnosti, aby vždy bylo jasné, v jakém rozsahu vzniká ručení za závazky společností.

[71] Otázkou, v čem lze spatřovat škodu, jako jednu z podmínek vzniku ručení jednatele za závazky společností, se Nejvyšší správní soud zabýval v opakovaně citovaném rozsudku čj. 10 Afs 4/2024-38. K okolnostem tehdy projednávané věci v bodu 58 rozsudku uvedl, že *»škodou zde bylo vyvedení prostředků ze společnosti, resp. umožnění tohoto vyvedení jiným osobám, které se až posléze – „sekundárně“ – projevilo v tom, že společnost nebyla s to uhradit daň, či zjednodušeně řečeno, vrátit neoprávněně odpočty DPH. Tento daňový závazek sám o sobě škodou nebyl a nemohl být, neboť stěžovatel svým protiprávním jednáním nejdříve společnost DEMOSTAVBY fakticky „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«. Podle citovaného rozsudku tak při postupu podle § 171 odst. 1 daňového řádu nelze za škodu způsobenou společností jejím jednatelem, kterou je jednatel povinen společnosti nahradit, považovat sám daňový závazek (nedoplatek). Byť se uvedené závěry týkají § 159 odst. 3 občanského zákoníku, dopadají – vzhledem ke srovnatelnosti obou ustanovení, i na § 194 odst. 6 obchodního zákoníku.

[72] Citovaná formulace, že škodou je (nezákonně) vyvedení prostředků ze společnosti, resp. umožnění tohoto vyvedení prostředků jiným osobám, není zcela přesná. V kontextu celé tehdy projednávané věci, tj. i s přihlédnutím k obsahu trestních rozsudků, je tuto formulaci nutno chápat tak, že podle Nejvyššího správního soudu je logicky škodou „až“ snížení majetku společnosti, úbytek jejích finančních prostředků, jako následek (výsledek) činnosti spočívající ve vyvedení (odčerpání) finančních prostředků. Tedy, vyvedení (vyvádění) prostředků ze společnosti, ať již samotným jednatelem společnosti či jinými osobami, jimž to jednatel umožnil, jak o něm hovořil Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku, představuje jednání v rozporu s péčí řádného hospodáře. V příčinné souvislosti s takovýmto jednáním došlo ke snížení majetku společnosti, tedy jejímu poškození (vzniku škody). Toto snížení se až „sekundárně“ projeví v tom, že daňový subjekt není schopen uhradit své daňové povinnosti, resp. jejich uhrazení se stát (zastupovaný správcem daně) nedomůže ani daňovou exekucí, z důvodu nemajetnosti daňového subjektu – tím jsou splněny jednak podmínky pro vydání ručitelské výzvy podle § 171 odst. 3 daňového řádu, a jednak podmínky § 194 odst. 6 obchodního zákoníku ad (iii) a ad (iv) výše (bod [65]), že věřitelé společnosti nemohou dosáhnout uspokojení své pohledávky z jejího majetku pro její platební neschopnost nebo z důvodu, že společnost zastavila platby.

[73] Podle Nejvyššího správního soudu (nyní rozhodujícího senátu) je logické, že samotná daňová povinnost, resp. vyměření či doměření daně není škodou. Je tomu tak proto, že jak výše daně, tak její stanovení je dáno přímo zákonem, a v obecné rovině se tak děje zcela nezávisle na vůli či jednání, byť protiprávním, jednatele společnosti. Vznik a výše daňové povinnosti, alespoň jde-li o DPPO a DPH, je totiž bezprostřední reakcí zákona na ekonomické výsledky, respektive ekonomickou činnost daňového subjektu. V takovém případě škodou způsobenou společností jejím jednatelem není ani daňový nedoplatek, tedy dluh na dani spočívající v neuhrazené daňové povinnosti, jako následek neschopnosti daně (příp. též její příslušenství) uhradit. Jde-li o nedoplatek na dani, jejíž stanovení nemá původ v nezákonném jednání jednatele společnosti, nýbrž v samotné právní úpravě, nelze takový nedoplatek považovat za škodu způsobenou společností jejím jednatelem.

[74] Podle Nejvyššího správního soudu by přirozený daňový běh věcí, nebýt jednání stěžovatele spočívajícího v nákupu předražených reklamních služeb, byl takový, že částky vynaložené za předražené reklamní služby by zůstaly v uvedených společnostech a tvořily jejich příjem, z něž by se po odečtení výdajů (nákladů) vypočítal základ daně (zisk před zdaněním), z něhož by společnost odvedly DPPO, a to ve stejné výši, v níž jim byla následně vyměřena, resp. doměřena. Jde-li o DPH související s nákupem předražených reklamních služeb, uvedené společnosti by neměly nárok na vrácení nadměrných odpočtů, jelikož by žádné nevznikly. Případně v souvislosti s obvyklými (tj. nikoli výrazně nadhodnocenými) cenami za přijaté reklamní plnění, nešlo-li by o daňový podvod, by případně měly (oprávněný) nárok na poměrně nižší odpočet na DPH.

pokračování

[75] To se ostatně projevilo i v nyní projednávané věci. Navzdory jednání stěžovatele, spočívajícímu v nákupu předražených reklamních služeb, byla společností LEDOPA GROUP a LEDOPA OIL vyměřena, resp. doměřena DPPO a DPH ve výši, kterou zákon předpokládá pro situaci, v níž by k popsánému jednání stěžovatele nedošlo. Ohledně DPPO na to výslovně poukázal i Vrchní soud v Olomouci ve svém usnesení čj. 3 To 213/2019-2378, jímž zamítl odvolání stěžovatele proti odsuzujícímu rozsudku krajského soudu. Konkrétně v bodu 33 usnesení, v rámci závěru o předražení reklamních služeb, uvedl: „*Jednalo se tedy o velmi podstatné částky, které by jinak tvořily zisk společností a podléhaly by zdanění*“. Odkázat lze i na bod 36 odsuzujícího rozsudku čj. 1 T 9/2017-2329, v němž krajský soud popsál, že cílem a výsledkem stěžovatelova jednání bylo snížení daňového základu. Ve vztahu k DPH lze odkázat na bod 25 napadeného rozsudku, kde krajský soud shrnul, že výše doměřené DPH odpovídala výši nezákonně vylákaných nadměrných odpočtů. Tedy, nebylo-li by stěžovatelova (protiprávního) jednání, uvedeným společností by byla stanovena DPPO minimálně ve stejné výši, v níž jim byla následně doměřena, eventuálně dokonce vyšší, pokud by společnosti nepořídily žádné reklamní služby, tj. ani za ceny obvyklé, čímž by zisk společností před zdaněním (základ daně) byl ještě vyšší. Obdobně by společnosti neuplatňovaly nárok na nadměrný odpočet z přijatých reklamních plnění v nezákonné výši, jelikož by v takové výši DPH na vstupu, jako součást přemrštěných cen, neuhradily.

[76] Vzhledem ke všemu výše uvedenému neobstojí závěr správce daně učiněný v prvním odstavci na str. 5 ručitelské výzvy, že škodou vzniklou uvedeným společností v důsledku jednání stěžovatele je zvýšení veřejnoprávních závazků (daní) těchto společností, ani závěr žalovaného v bodu 30 jeho rozhodnutí, že škoda spočívala v daňových nedoplatecích. A stejně tak neobstojí shodný závěr krajského soudu v bodech 16, 23 a 25 napadeného rozsudku, že škodou je doměřená daňová povinnost. Související úvaha krajského soudu, že nebyť stěžovatelova protiprávního účelového jednání, k doměření daně uvedeným společností by nedošlo, je nejen v rozporu s výše citovaným odůvodněním usnesení vrchního soudu, ale je též nesprávná. Nadto, krajský soud, stejně jako před ním ani žalovaný, vůbec nevysvětluje, proč by podle něj – nebyť jednání stěžovatele, k doměření DPPO a DPH uvedeným společností nedošlo, resp. proč by společností daňová povinnost nevznikla. V tomto ohledu lze poukázat na přílehlavé vysvětlení stěžovatele v kasační stížnosti, že nebyť jeho jednání, daň by uvedeným společností sice formálně vzato nebyla doměřena, nicméně na jejich majetek by tato skutečnost neměla vliv, neboť tato daň by byla řádně a včas přiznána a odvedena.

[77] V bodu 47 krajský soud, v návaznosti na závěry rozsudku Soudního dvora z 13. 10. 2022 ve věci C-1/21, *MC proti Direktor na Direkcija „Obžalovane i danačno-osiguritelna prakatika“ Veliko Tarnovo při Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite*, EU:C:2022:788 (dále „rozsudek C-1/21“), sice bez jakéhokoli bližšího vysvětlení uvedl, že důsledkem jednání stěžovatele byla neschopnost právnických osob zaplatit celou DPH nebo její část. Taková zmínka je však jednak nedostatečná pro správnou identifikaci škody, a jednak je v rozporu s předchozím opakovaně vyřčeným závěrem, že škodou byla samotná daňová povinnost, resp. její zvýšení.

[78] Vzhledem k výše uvedenému je třeba rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[79] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, jelikož napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného shledal nezákonnými. V souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. proto rozsudek krajského soudu zrušil.

[80] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením jeho rozhodnutí může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Vzhledem k tomu, že v dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytýkaných vad neměl jinou možnost než zrušit žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 4 s. ř. s. tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[81] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Stěžovatel úspěšný byl, a proto má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti. Žalovaný naopak úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[82] Náklady stěžovatele za řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu a odměna advokáta. Ta zahrnuje odměnu za tři úkony právní služby: příprava a převzetí zastoupení, sepsí žaloby a repliky [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024, a čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb., kterou se mění advokátní tarif]. Za každý jeden úkon náleží odměna 3 100 Kč – celkem 9 300 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů v částce 300 Kč – celkem 900 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupci stěžovatele tak za řízení o žalobě náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 10 200 Kč. Jelikož zástupce stěžovatele v době učinění uvedených úkonů právní služby vykonával advokacii jako společník společnosti – advokátní kanceláře, která byla a je plátkyní DPH, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o částku 2 142 Kč, na 12 342 Kč. Náklady řízení o žalobě tedy, včetně zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč, představují celkem 15 342 Kč.

[83] Náklady stěžovatele za řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za kasační stížnost a odměna advokáta. Ta zahrnuje odměnu za jeden úkon právní služby spočívající v sepsání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024, a čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb., kterou se mění advokátní tarif]. Za tento úkon náleží odměna 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů v částce 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupci stěžovatele tak za řízení o kasační stížnosti náleží odměna a

pokračování

náhrada hotových výdajů ve výši 3 400 Kč. Jelikož zástupce stěžovatele vykonává advokacii jako společník společnosti – advokátní kanceláře, která je plátkyní DPH, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o částku 714 Kč, na 4 114 Kč. Náklady řízení o kasační stížnosti tedy, včetně zaplaceného soudního poplatku 5 000 Kč, představují celkem 9 114 Kč.

[84] Žalovaný je povinen stěžovateli zaplatit náhradu nákladů řízení ve výši 24 456 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ondřeje Moravce, Ph.D., advokáta.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 14. listopadu 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu