ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **R. V.**, zast. JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem, se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 7. 2025, č. j. 62 Af 1/2025-65,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 13 008 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jiřího Jaroše, advokáta, se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 2. 12. 2024, č. j. 36372/24/5100-41453-713295, ve věci ručitelské výzvy; žalobce byl vyzván k úhradě nedoplatku na dani z příjmů právnických osob obchodní společnosti IMOS Group Vysočina s.r.o., Nádražní 397, 580 01 Havlíčkův Brod, IČO: 04987896 (dále „společnost IMOS“).

[2] Společnosti IMOS (daňový dlužník) byla doměřena daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 13. 4. 2016 do 31. 12. 2016 v celkové výši 1 187 120 Kč.; žalobce v dané době působil v této společnosti ve funkci jednatele. Poté, co se správce daně neúspěšně pokoušel nedoplatky daňového dlužníka vymoci v daňové exekuci, zaslal ručitelskou výzvu žalobci k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 1 140 000 Kč podle § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“). K uvedenému kroku správce daně přistoupil na základě zjištění, že žalobce jako statutární orgán zadal externímu účetnímu pokyn, aby do účetnictví daňového dlužníka zavedl na účet 389 (dohadná položka

pasivní) a souvztažný daňový nákladový účet 518 (ostatní služby) částku 6 000 000 Kč představující údajné očekávané náklady na provize, a to přesto, že musel vědět, že účtované položce neodpovídá žádný skutečný daňově uznatelný náklad. Žalobce byl rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 3. 5. 2023, č. j. 14 To 13/2023-713, ve spojení s rozsudkem Okresního soudu v Havlíčkově Brodě ze dne 5. 12. 2022, č. j. 16 T 9/2021-693, shledán vinným, že zkrácením daně způsobil České republice škodu ve výši 1 140 000 Kč, čímž spáchal zločin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

[3] Správce daně konstatoval naplnění podmínek dle § 171 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 6 daňového řádu a rozhodnutím ze dne 10. 4. 2024, č. j. 270146/24/2903-00540-603544 (dále jen „ručitelská výzva“), vyzval žalobce jako ručitele k úhradě nedoplatku daňového dlužníka na dani z příjmů právnických osob za výše uvedené zdaňovací období. Proti ručitelské výzvě podal žalobce odvolání, které stěžovatel zamítl a napadenou ručitelskou výzvu potvrdil.

[4] V **žalobě** žalobce především odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38, podle něhož *„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 právnické osobě nahradit, považovat sám daňový nedoplatek, nýbrž typově například nezákonné vyvedení prostředků ze společnosti, které se až „sekundárně“ projeví v tom, že právnická osoba nebyla s to daň uhradit; je tomu tak například v důsledku povinnosti právnické osoby „vrátit“ neoprávněné odpočty daně z přidané hodnoty, na jejichž vylákání se člen voleného orgánu podílel“*. Dle žalobce by daňová povinnost daňovému dlužníku vznikla tak jako tak, tzn. i v případě, že by daná položka zaúčtována nebyla; daňovému dlužníku proto nevznikla škoda. Skutečnost, že daňový dlužník nedoplatek v roce 2019 neuhradil, nelze klást k tíži žalobce, neboť ten již funkci jednatele nezastával.

[5] Žalobce nesouhlasil ani s tím, že se dopustil porušení péče řádného hospodáře; odkázal na trestní rozsudek, podle něhož cílem jednání žalobce bylo pouze pro společnost zajistit nové zakázky, což se také podařilo. Současně s vytvořením nákladové dohadné položky na straně daňového dlužníka došlo také k vytvoření opačné výnosové položky na straně společnosti L. R. Trade s.r.o., která byla zohledněna ve výkazech této společnosti. V důsledku toho dle žalobce nedošlo ke vzniku daňového nedoplatku ani k ohrožení zájmu státu na správném výběru daní. Pokud by nákladová dohadná položka zaúčtována nebyla, jednalo by se o porušení předpisů o vedení účetnictví, což by dle žalobce teprve bylo jednáním, jež by bylo v rozporu s péčí řádného hospodáře. K tomu žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího soudu, podle níž *„bylo-li určité rozhodnutí přijato korektně, tj. v zájmu společnosti, s patřičnou pečlivostí a s potřebnými znalostmi, není z pohledu péče řádného hospodáře významné, zda bylo pro společnost výhodné, nevýhodné či zda jí přivodilo újmu“* (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 7. 2. 2022, sp. zn. 27 Cdo 1577/2021).

[6] Stěžovatel ve vyjádření k žalobě setrval na svém závěru, že daňová povinnost stanovená daňovému dlužníkovi v tomto případě představuje způsobenou škodu. Závěr rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6. 2024, č. j. 31 Af 28/2022-58, o tom, že stanovená daň daňovému subjektu může být škodou způsobenou jeho statutárním orgánem, je aplikovatelný i na tento případ, přestože skutkový základ není zcela totožný. Rovněž

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 5. 6. 2018, č. j. 52 Af 72/2017-45, výslovně uvedl, že ztrátu společnosti spočívající v doměření daně v důsledku porušení povinnosti péče řádného hospodáře lze považovat za škodu vzniklou společnosti. K argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38, žalovaný nerozporuje, že nynější věc není založena na tom, že by došlo k vyvedení prostředků z daňového dlužníka; v uvedeném rozsudku se však jedná pouze o příklad možné způsobené škody, o vyvedení prostředků ze společnosti tudíž nemusí jít za všech okolností.

[7] Žalobce v replice k vyjádření stěžovatele poukázal na to, že § 159 odst. 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“), nevymezuje pouze rozsah ručení, ale také jeho vznik a zánik. Žalobce uplatnil z procesní opatrnosti také námitku promlčení nároku daňového dlužníka na náhradu škody. Právo na náhradu škody se promlčuje v tříleté subjektivní promlčecí lhůtě (§ 609 ve spojení s § 636 občanského zákoníku). Dle žalobce tedy nejpozději dne 24. 5. 2019 (kdy nabyl dodatečný platební výměr právní moci) počala běžet tříletá subjektivní promlčecí lhůta, která uplynula dne 24. 5. 2022. Správce daně s vydáním ručitelské výzvy nemusel vyčkávat na výsledky trestního řízení, neboť všechny potřebné informace měl k dispozici z daňové kontroly. Pokud správce daně vyzval žalobce k úhradě daňového nedoplatku dne 10. 4. 2024, učinil tak po uplynutí subjektivní promlčecí lhůty. Žalobce podotkl, že v zásadě jediným pochybením žalobce jako jednatele bylo, že předpokládanou provizi za budoucí zprostředkované obchodní příležitosti zaúčtoval v podobě dohadné položky jednorázově jako daňově uznatelný náklad.

[8] **Krajský soud** předně konstatoval, že námitku promlčení nároku daňového dlužníka na náhradu způsobené škody žalobce poprvé uplatnil v replice podané dne 20. 3. 2025. Podle § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, která činí dva měsíce od oznámení rozhodnutí. Ze správního spisu vyplývá, že napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno dne 13. 12. 2024. Krajský soud zdůraznil, že promlčení je institut původu soukromoprávního, znakem promlčení je, že nárok se stane nevymahatelným, pokud příslušná osoba (ten, kdo má na základě nároku plnit věřiteli) promlčení namítne, tj. učiní příslušný projev vůle vůči věřiteli. Vzhledem k tomu, že námitka promlčení je v dispozici jedné ze stran (dlužníka), k uplynutí promlčecí lhůty se nepřihlíží z úřední povinnosti (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2011, č. j. 1 Afs 30/2011-57, ze dne 27. 5. 2015, č. j. 2 As 4/2015-26, nebo ze dne 22. 5. 2025, č. j. 6 Ads 121/2024-24). Jelikož promlčení nároku soudy ve správním soudnictví nezkoumají z úřední povinnosti (na rozdíl např. od prekluze práva stanovit daň), je žalobce při uplatnění příslušné námitky omezen lhůtou pro podání žaloby. Ta v případě napadeného rozhodnutí uplynula dne 13. 2. 2025; námitka promlčení byla uplatněna až dne 20. 3. 2025, proto se otázkou promlčení krajský soud věcně nezabýval.

[9] Krajský soud dále odkázal na § 171 daňového řádu, který stanoví podmínky vzniku ručení za nedoplatek daňového dlužníka a dále na § 159 odst. 3 občanského zákoníku, který upravuje ručení člena voleného orgánu právnické osoby za škodu, kterou ji způsobil porušením svých povinností.

[10] Krajský soud nepřisvědčil žalobci, že se nedopustil porušení povinností řádného hospodáře. Konstatoval, že pokud jde o podmínku porušení povinnosti při výkonu funkce,

pak jednání naplňující skutkovou podstatu trestného činu nemůže být považováno za odpovědný výkon funkce. Institut péče řádného hospodáře vyjadřuje určitou míru morální integrity, pečlivosti, odpovědnosti a obezřetnosti, která se od člena voleného orgánu legitimně očekává. Ten je povinen při konkrétním jednání využít dostupné zdroje a na jejich základě zvážit potenciální rizika svého podnikatelského rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 9. 2019, č. j. 27 Cdo 844/2018-III). Je tedy zřejmé, že jednání, které naplní skutkovou podstatu trestného činu a vede k odsouzení člena voleného orgánu právnické osoby, je ze své podstaty zpravidla neslučitelné se zákonnými požadavky na řádný výkon funkce. Podotkl, že daňové orgány porušení povinnosti žalobce jednat s péčí řádného hospodáře nedovozují pouze z jeho odsouzení, nýbrž z toho, že žalobce coby statutární orgán odpovídá za řádně vedené účetnictví a musel vědět o tom, že účtované položce neodpovídá žádný skutečně daňově uznatelný náklad. Na tyto závěry nemá žádný vliv namítaná motivace žalobce ve skutečnosti daňovému dlužníku pomoci, a nikoliv jej poškodit, ani skutečnost, zda došlo k ohrožení zájmu státu na správném výběru daní. Za nepřípadné krajský soud označil argumentaci, že žalobce by povinnost jednat s péčí řádného hospodáře porušil tehdy, pokud by danou položku (ke které neexistuje reálný náklad, o čemž žalobce musel vědět) jako náklad nezaúčtoval. Žalobce proto nejednal korektně, tj. v zájmu společnosti, s patřičnou pečlivostí a s potřebnými znalostmi. Rovněž není rozhodné, že žalobce nezastával funkci jednatele v době, kdy byla daňovému dlužníku doměřena daň; podstatné je výhradně to, že žalobce danou funkci vykonával v době, kdy učinil rozhodnutí o zanesení účetní položky do účetnictví daňového dlužníka. V opačném případě by se člen statutárního orgánu snadno vyhnul odpovědnosti pouze tím, že následně přestane svou funkci vykonávat.

[11] Krajský soud však shledal důvodnou námitku neprokázání způsobené škody daňovému dlužníku, která je podmínkou vzniku ručitelství ve smyslu § 159 odst. 3 občanského zákoníku, pročež rozhodnutí stěžovatele zrušil.

[12] Krajský soud rekapituloval, že správce daně v ručitelské výzvě k této otázce uvedl, že vzniklou škodou je újma na jmění obchodní korporace, jež spočívá ve zvýšení závazků, v daném případě závazků veřejnoprávních, konkr. na daních. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvedl, že daňovému dlužníku byla doměřena daň ve výši 1 140 000 Kč, což představuje škodu, neboť při řádně vedeném účetnictví by k doměření daně správcem daně nemuselo dojít. Dle krajského soudu však z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38, vyplývá, že samotný daňový nedoplatek není škodou ve smyslu § 159 odst. 3 občanského zákoníku. Aby tedy mohlo vzniknout ručení ve smyslu § 171 daňového řádu, je nezbytné postavit najisto, že člen voleného orgánu způsobil svým protiprávním jednáním úbytek majetku právnické osoby, který vedl k nemožnosti uhradit daňový nedoplatek. Uvedené závěry se dle krajského soudu uplatní také v případě příslušenství daně (tj. zejména úroku z prodlení a penále) a bez ohledu na to, do jaké míry je doměření daně po provedené daňové kontrole pro daňového dlužníka „překvapivé“. Volený orgán totiž neodpovídá daňovému subjektu za škodu vždy, když je daňovému subjektu doměřena daň, se kterou je nedílně spojena povinnost uhradit penále, přičemž v případě řádného tvrzení daně a vedení účetnictví by tato povinnost nevznikla. Správce daně je povinen prokázat příčinnou souvislost mezi porušením povinností člena voleného orgánu a vznikem škody na majetku právnické osoby (viz zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38).

[13] Krajský soud připustil, že závěry stěžovatele (přes dílčí skutkové odlišnosti) podporují úvahy obsažené v rozsudcích Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6. 2024, č. j. 31 Af 28/2022-58, a Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 5. 6. 2018, č. j. 52 Af 72/2017-45. V prvně zmíněné věci ovšem žalobní argumentace spočívala v tvrzení, že daňový nedoplatek vůbec pojmově nemůže být škodou (což je zjevně chybné východisko). Zejména však dané rozsudky nijak nezohlednily (vzhledem k časovým souvislostem patrně ani nemohly) rozsudek desátého senátu Nejvyššího správního soudu, který vyslovené závěry významně korigoval.

[14] Krajský soud uvedl, že byť je vyvedení prostředků z daňového dlužníka zmiňováno pouze jako příklad (nikoliv nezbytná podmínka) možné způsobené škody, pro prokázání vzniku ručení musí daňové orgány (mimo konstatování porušení povinnosti péče řádného hospodáře vedoucí k doměření daně) popsat souvislost mezi jednáním statutárního orgánu (které z povahy věci nejprve vede k obohacení daňového subjektu) a neschopností daňového subjektu následně doměřenou daň uhradit. Daňové orgány se však v nynější věci otázkou, zda jednání žalobce mělo souvislost s tím, že daňový dlužník nemohl uhradit daňový nedoplatek (např. vyvedením prostředků, zpronevěrou nebo jiným jednáním), vůbec nezabývaly. Ve svých úvahách o vzniku škody ustaly na tom, že daňovému dlužníku byla doměřena daň včetně příslušenství, což pro něj mohlo být překvapivé. V bodě 18 vyjádření k žalobě žalovaný výslovně konstatuje, že *„na výše uvedeném nic nemění ani argumentace žalobce, že nedošlo k nezákonnému vyvedení prostředků z daňového subjektu a po zaúčtování dohadné daňové položky částka odpovídající dani zůstala v dispozici daňového subjektu“*. Daňové orgány proto neprokázaly jednu z podmínek vzniku ručitelského závazku žalobce, tj. že žalobce způsobil daňovému dlužníku škodu.

[15] V **kasační stížnosti** stěžovatel po rekapitulaci skutkového stavu věci namítá, že závěry krajského soudu jsou nesprávné způsobující nezákonnost napadeného rozsudku, pročež se s nimi neztotožňuje a nadále trvá na svých závěrech vyplývajících z rozhodnutí o odvolání, a to z následujících důvodů.

[16] Jednání, které stěžovatel považoval za porušení povinnosti péče řádného hospodáře, a kterým byla dle stěžovatele daňovému subjektu způsobena škoda, spočívalo v tom, že žalobce jako jednatel daňového dlužníka zadal externímu účetnímu pokyn, aby do účetnictví daňového subjektu zavedl na účet 389 (dohadná položka pasivní) a souvztažný nákladový účet 518 částku 6 milionů Kč. Žalobce přitom musel vědět, že účtované položce neodpovídá žádný skutečně daňově uznatelný náklad; za toto jednání byl odsouzen rozsudky v trestní věci. Stěžovatel setrvává na svém závěru, že doměřená daň ve výši 1 140 000 Kč představuje pro daňového dlužníka škodu. Soud v napadeném rozsudku dospěl s odkazem na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 4/2024-38 dle stěžovatele k nesprávnému (opačnému) závěru, neboť dostatečně nezohlednil specifika daného případu.

[17] Stěžovatel uvedl, že nelze opomíjet, že doměření daně (na rozdíl od jejího vyměření bezprostředně po podaném daňovém přiznání) může být pro daňový subjekt překvapivé. Soud se v napadeném rozsudku s touto argumentací vypořádal toliko odkazem na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 4/2024-38 s konstatováním, že samotná doměřená daň škodu nepředstavuje, a uzavřel, že není relevantní, do jaké míry je doměření daně pro daňový subjekt překvapivé.

Soud však nevysvětlil, proč překvapivost takového zásahu do majetkové sféry společnosti (kterým zvýšení závazků na daních bezesporu je) nemá význam pro posouzení vzniku škody a příčinné souvislosti mezi jednáním účastníka řízení a neschopností daňového subjektu uhradit daň. Absence takové úvahy dle stěžovatele způsobuje nedostatek důvodů napadeného rozsudku. Stěžovatel setrvává na tom, že nelze bez dalšího přijmout tezi, že daňový subjekt by „tak jako tak" musel daň uhradit, a proto doměření daně škodou být nemůže. Doměření daně po proběhlé daňové kontrole má totiž oproti vyměření daně po podaném řádném daňovém přiznání značně odlišné ekonomické dopady do majetkové sféry daňového subjektu. V posuzované věci došlo k doměření daně po úmyslné manipulaci s účetnictvím, za což byl žalobce odsouzen. Pokud by bylo účetnictví vedeno řádně, mohl by daňový subjekt zahrnout očekávanou daňovou povinnost do svého finančního plánování a rozpočtů. V důsledku neoprávněné manipulace s účetnictvím se však nutnost uhradit daň objevila ex post a náhle až po provedené daňové kontrole. Nelze opomíjet, že po uplynutí delší doby může mít daňový subjekt finanční prostředky (které by jinak mohl mít vyčleněné na úhradu daně) již alokovány do jiných projektů, jelikož s nutností uhradit daň nepočítal. Náhlý požadavek na úhradu daně tak může u daňového subjektu vyvolat problémy s likviditou, případně nutnost externího financování spojeného s dalšími náklady (úroky z úvěru, poplatky). Kromě toho je s doměřením daně spojena také povinnost uhradit úroky z prodlení a penále.

[18] Stěžovatel se neztotožňuje s argumentací, že se o škodu nejedná, neboť daň by musela být uhrazena „tak jako tak". Přestože nemusely být finanční prostředky přímo vyvedeny mimo daňový subjekt, jednání žalobce zjevně přivedlo daňový subjekt k závažným sekundárním ekonomickým problémům. Naopak při řádném vedení účetnictví by vznik povinnosti uhradit daň byl předvídatelný. Daň, která byla subjektu posléze doměřena, by sice i v případě jejího vyměření na základě podaného daňového přiznání musela být stejně uhrazena, ale výrazně by se omezily doprovodné konsekvence, které neoprávněné jednání žalobce přinesla. Je-li žalobcem zmařena schopnost daňového subjektu řádně vést své manažerské účetnictví a realizovat finanční řízení, je dle stěžovatele naplněna také příčinná souvislost mezi jednáním žalobce a neschopností daňového dlužníka uhradit daň. Soud v napadeném rozsudku převzal závěry NSS z rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38 mechanicky a bez zhodnocení skutkových specifik této věci. V důsledku toho nemohl dospět ani ke správným právním závěrům. Stěžovatel je nadále přesvědčen, že překvapivost doměření daně a to, že daň byla doměřena v důsledku neoprávněné manipulace s účetnictvím, jsou významnými okolnostmi, které krajský soud v napadeném rozsudku nezohlednil. Tím došlo k nesprávnému právnímu posouzení věci.

[19] Jako další okolnost, podstatnou pro určení povahy doměřené daně jako škody, stěžovatel uvedl, že v případě doměření daně až následně na základě provedené daňové kontroly vzniká daňovému subjektu příslušenství, které by jinak nevzniklo. Dle § 252 daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Dle znění tohoto ustanovení účinného do 31. 12. 2020 přitom výše úroku z prodlení odpovídala ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů. Ve zněním účinném od 1. 1. 2021 pak výše úroku odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku, tzn. odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené o 8 procentních bodů. V obou případech jde tedy o sazby výrazně vyšší, než jsou běžné tržní úroky. Při

dlouhodobém prodlení může navíc úrok z prodlení dosáhnout i částek převyšujících samotný doměrek daně. Nejedná se tedy o zanedbatelné navýšení výše daňové povinnosti oproti té, kterou by daňový subjekt musel uhradit, kdyby nedošlo k jednání žalobce.

[20] Dále stěžovatel poukázal na § 251 daňového řádu, podle kterého je-li daň zvyšována, vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně. Penále je přímým důsledkem doměření daně a jeho účelem je sankcionovat nesprávné tvrzení daně. Pokud by žalobce nemanipuloval neoprávněně s účetnictvím, byla by daň přiznána ve správné výši a penále by vůbec nevzniklo. I proto má stěžovatel za to, že doměřená daň je v dané věci škodou způsobenou daňovému subjektu. Doměřená daň by totiž sice byla stanovena i při řádně vedeném účetnictví, nicméně by nedošlo ke vzniku jejího příslušenství. Je tak zřejmé, že úrok z prodlení i penále jsou přímým důsledkem nezákonného jednání účastníka řízení. Proto je stěžovatel přesvědčen, že daňovému subjektu jednáním žalobce vznikla škoda spočívající ve zvýšení jeho závazků. Stěžovatel namítá, že krajský soud dospěl v napadeném rozsudku k nesprávnému právnímu závěru, neboť vyšel mechanicky z rozsudku sp. zn. 10 Afs 4/2024, aniž by se těmito stěžovatelem v rozhodnutí o odvolání uvedenými okolnostmi zabýval.

[21] Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že rozsudek založil v zásadě výhradně na závěrech vyjádřených v rozsudku desátého senátu NSS, v němž soud v daném případě dospěl k závěru, že za škodu, kterou je člen voleného orgánu povinen nahradit právnické osobě, nelze považovat sám daňový nedoplatek, nýbrž typově například nezákonné vyvedení prostředků ze společnosti, které se až „sekundárně“ projeví v tom, že právnická osoba nebyla s to daň uhradit. Stěžovatel v řízení před krajským soudem namítal, že tento závěr je pouhým příkladem, v čem může škoda způsobená právnické osobě statutárním orgánem spočívat. Ručení nemusí být založeno výhradně na tom, že statutární orgán z právnické osoby vyváděl finanční prostředky. Krajský soud v napadeném rozsudku připouští, že vyvedení prostředků z daňového subjektu není nezbytnou podmínkou pro závěr o způsobené škodě; současně však konstatuje, že k prokázání vzniku ručení musí daňové orgány popsat souvislost mezi jednáním statutárního orgánu a neschopností daňového subjektu následně daň uhradit, a má za to, že touto otázkou se správce daně a stěžovatel nezabývali. Stěžovatel má však za to, že právě souvislost mezi jednáním a neschopností daňového subjektu následně uhradit daň, kterou krajský soud požaduje, je v daném případě dána a vyplývá již z rozhodnutí o odvolání. V bodě [27] rozhodnutí o odvolání stěžovatel uvedl: „*Je zřejmé, že pokud by nedošlo k jednání odvolatele spočívající v pokynu externímu účetnímu k zaúčtování dohadné položky, byla by daň vyměřena ve správné výši a nedošlo by k jejímu pozdějšímu doměření. Za těchto okolností je nepochybné, že daň lze považovat za škodu a že odvolatel nejednal s péčí řádného hospodáře. Tuto úvahu lze nalézt i v napadené ručitelské výzvě, kde správce daně uvedl, že ručitelský závazek staví na skutečnosti, že daňový subjekt není schopen dostát svým závazkům vůči správci daně, neboť odvolatel* [...] *porušil svou povinnost jednat s péčí řádného hospodáře,* [...]*, čímž vznikla daňovému subjektu škoda.*“ Jinými slovy, stěžovatel dospěl k závěru, že neoprávněná manipulace s účetnictvím ze strany žalobce se posléze projevila v tom, že daňový dlužník nebyl schopen tuto doměřenou daň správci daně uhradit. Doměřená daň proto představuje pro daňový subjekt škodu. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že jeho závěr o existenci škody způsobené daňovému subjektu není v rozporu s rozsudkem NSS č. j. 10 Afs 4/2024-38.

[22] Dle stěžovatele krajský soud v napadeném rozsudku správně vyhodnotil, že škodou musí být takový zásah do majetkové sféry daňového subjektu, který měl za následek jeho nemožnost uhradit daňový nedoplatek, pochybil však, když dostatečně nezohlednil specifika dané situace, kdy k doměření daně došlo v důsledku neoprávněného zkreslení účetnictví žalobcem. Takové jednání má totiž i další sekundární dopady spočívající mimo jiné v tom, že doměření daně je pro daňový subjekt překvapivé, což mohlo vést k tomu, že daňový subjekt nebyl s to doměřenou daň uhradit. Překvapivostí doměření daně přitom stěžovatel argumentoval již v rozhodnutí o odvolání (viz bod [28]) a také ve vyjádření k žalobě (viz bod [17]). Stěžovatel je přesvědčen, že za daných okolností je možné doměřenou daň považovat za škodu způsobenou daňovému subjektu.

[23] Stěžovatel má za to, že byly naplněny zákonné předpoklady pro vznik ručení podle § 171 daňového řádu ve spojení s § 159 odst. 3 občanského zákoníku, a to včetně podmínky, že žalobce způsobil daňovému subjektu škodu. Soud v napadeném rozsudku dospěl k nesprávnému opačnému právnímu závěru, když dostatečně nezohlednil skutková specifika daného případu.

[24] Žalobce ve **vyjádření** ke kasační stížnosti uvedl, že nepovažuje námitky stěžovatele za důvodné. Je přesvědčen, že rozsudek krajského soudu se zakládá na správné aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu (zejména na rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2024, č.j. 10 Afs 4/2024-38), ze které vyplývá, že samotný daňový nedoplatek nelze považovat za škodu dle § 159 odst. 3 občanského zákoníku jako jednu z podmínek vzniku ručitelského závazku, jakož i na správném závěru krajského soudu, že škodou je až reálný majetkový úbytek způsobený porušením povinností případného ručitele (člena orgánu), který vede k nemožnosti uhradit daň (typově vyvedení prostředků, zpronevěra aj.) na straně daňového subjektu. Souhlasí rovněž se závěrem krajského soudu, že správce daně, potažmo stěžovatel, neunesli břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně vzniku škody.

[25] Námitka nesprávné aplikace závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 4/2024, je dle žalobce nedůvodná. Krajský soud z tohoto rozsudku převzal pouze podstatný právní závěr: že samotný daňový nedoplatek není škodou; tento závěr je plně aplikovatelný i v nyní projednávaném případě. Naopak, argumentace stěžovatele, že doměřená daň *„představuje škodu v souhrnu s dalšími ekonomickými důsledky“*, je čistě účelová a neprokázaná. Stěžovatel zaměňuje daňovou povinnost stanovenou zákonem s představou škody na straně daňového subjektu, ačkoliv tyto pojmy jsou judikaturou důsledně rozlišovány.

[26] K námitce stěžovatele, že krajský soud měl více akcentovat skutkové okolnosti, pro které lze v nyní projednávaném případě *„doměřenou daň považovat za škodu způsobenou daňovému subjektu*“, a tedy že „*byly naplněny zákonné předpoklady pro vznik ručení*“ žalobce uvádí, že v řízení před správcem daně ani v řízení o odvolání proti výzvě nebyly tvrzeny ani prokazovány žádné konkrétní skutečnosti dokládající, že by jednání žalobce popsané v trestních rozsudcích vedlo k reálnému majetkovému úbytku na straně daňového subjektu, natož k tomu, že by právě takový majetkový úbytek způsobil neschopnost daňového subjektu uhradit ex post doměřenou daň.

[27] Argumentace stěžovatele v kasační stížnosti opírající se o pojmy „překvapivost doměření daně“ (bod 17 kasační stížnosti), „zhoršení likvidity“ (bod 20 kasační stížnosti) či „potřeba externího financování“ (bod 20 kasační stížnosti), jsou ve své podstatě novými tvrzeními, jímž se stěžovatel snaží prokázat vznik škody na straně daňového subjektu; tato tvrzení přitom nebyla předmětem řízení před správcem daně ani před krajským soudem. Taková tvrzení (ničím nepodložené domněnky) stěžovatele nemohou v řízení o kasační stížnosti nahradit absentující skutková zjištění orgánů daňové správy.

[28] Žalobce nesouhlasí s tvrzením stěžovatele že „překvapivost“ či obtížnost finančního plánování by sama o sobě představovala škodu. Judikatura jednoznačně stanoví, že škodou není daňová povinnost sama o sobě ani její „časování“, ale teprve zásah do majetku společnosti (např. vyvedení prostředků, zpronevěra), který měl za následek nemožnost daň uhradit. Pouhá obtížnost finančního plánování či potenciální problémy s likviditou tedy nepředstavují škodu ve smyslu občanského zákoníku. Stěžovatel ostatně svá tvrzení o dopadech do likvidity či nutnosti externího financování nikdy v daňovém řízení netvrdil ani neprokázal; tato argumentace se objevuje až nyní v kasační stížnosti.

[29] Pokud jde o tvrzené příslušenství daně (úroky z prodlení a penále), žalobce zdůrazňuje, že ručitelská výzva i rozhodnutí stěžovatele směřovaly k úhradě jistiny daně, nikoliv jejího příslušenství. Orgány daňové správy neučinily žádné skutkové zjištění o tom, že by právě vznik úroků a penále představoval škodu společnosti, ani tento závěr nezakotvily ve výroku rozhodnutí. Teprve v kasační stížnosti stěžovatel dodatečně „rozšiřuje“ svou argumentaci o příslušenství daně (úroky a penále), které mají představovat škodu, což je v této fázi řízení nepřípustné. Navíc i kdyby příslušenství daně (úroky a penále) bylo teoreticky způsobilé představovat škodu na straně daňového subjektu (např. obdobně jako úroky z prodlení v civilní judikatuře Nejvyššího soudu), muselo by být konkrétně vyčísleno, prokázáno a spojeno kauzálně s porušením povinností žalobce; to se v nyní projednávaném případě nestalo, resp. orgány daňové správy včetně stěžovatele nic takového netvrdily.

[30] Žalobce podotýká, že v průběhu trestního řízení bylo prokázáno, že v případě jednání žalobce se nejednalo o záměr podvést stát na daních či o záměr vyvést ze společnosti (daňového subjektu) peněžní prostředky; to nebylo žalobci vůbec v trestní věci kladeno za vinu, právě naopak. Žalobce v tomto ohledu poukazuje na závěry trestního soudu v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 3. 5. 2023, č.j. 14 To 13/2023-713, ve kterém trestní soud uvedl, že považoval vyjádření žalobce, které učinil v trestním řízení, za upřímné, a to včetně okolnosti, že následek v podobě daňového nedoplatku byl spíše vedlejším produktem jeho záměru vyhovět požadavku svědka S. staršího na specifický způsob převzetí podnikání. Výše způsobené škody přesáhla kvalifikační limit nikoli zásadním způsobem a obžalovaný (vedlejší účastník), potažmo jím řízená společnost v minulosti (daňový subjekt), jistě svou obchodní činností přispěla k příjmům rozpočtu. Dle trestního soudu záměrem žalobce nebylo krátit daň, tedy dopustit se jednání v rozporu s právními předpisy, resp. trestním zákonem; „*jinak řečeno, nejednalo se o primární záměr podvést stát na daních na nereálném základu podnikání*“ (bod 36 rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 3. 5. 2023, č.j. 14 To 13/2023-713), ani o záměr vyvést ze společnosti finanční prostředky, ale pouze zajistit pro daňový subjekt nové zakázky, aby nově založená společnost mohla podnikat v daném segmentu na trhu, což se také podařilo.

[31] Žalobce považuje rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný, správný a souladný s judikaturou. Navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

[32] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná.**

[33] Nejvyšší správní soud předně neshledal namítanou vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]

[34] Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při utváření právního závěru a proč považuje argumentaci účastníků řízení za (ne)správnou (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75 a ze dne 30. 1. 2014, č. j. 7 Ans 16/2013-39). Rozsudek krajského soudu požadavky přezkoumatelnosti splňuje. Důvody, které krajský soud vedly ke zrušení rozhodnutí stěžovatele, jsou z odůvodnění jeho rozsudku zřejmé. Krajský soud v něm konstatoval relevantní skutečnosti, popsal právní rámec, judikaturu, ze které vycházel, konkrétní skutkové okolnosti projednávané věci, uvedl rovněž úvahy, kterými se řídil. Nejvyšší správní soud podotýká, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35); tak tomu však v dané věci není.

[35] Stěžovatel namítá, že napadený rozsudek je nezákonný [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť krajský soud nesprávně posoudil, zda byly splněny zákonné podmínky pro vydání ručitelské výzvy.

[36] Žalobce byl jakožto ručitel ve smyslu § 171 daňového řádu vyzván k zaplacení daňového nedoplatku daňového dlužníka proto, že svým jednáním, za něž byl rozsudky v trestní věci rovněž odsouzen, se dopustil porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře ve smyslu § 159 odst. 1 občanského zákoníku. Stěžovatel dospěl k závěru, že vzhledem k tomu, že žalobce nenahradil daňovému dlužníkovi škodu, kterou mu svým jednáním způsobil, byl k úhradě daňového nedoplatku daňového subjektu povinen sám žalobce. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce ručí za daň daňového dlužníka podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku. Stěžejní v tomto ohledu je, zda doměření daně daňovému dlužníku (ke kterému došlo v důsledku jednání žalobce), představuje škodu způsobenou žalobcem, která je jednou z nezbytných podmínek pro vznik ručení dle § 159 odst. 3 občanského zákoníku ve spojení s § 171 daňového řádu.

[37] Podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku nenahradí-li člen voleného orgánu právnické osoby škodu, kterou způsobil porušením svých povinností, ačkoli měl tuto škodu

uhradit, stává se ručitelem za dluh právnické osoby. Ručí však pouze do výše neuhrazené škody a pouze tehdy, pokud se věřitel nemůže plnění domoci přímo od právnické osoby. Na základě citovaných ustanovení je ručení člena voleného orgánu za dluhy právnické osoby podmíněno kumulativním splněním následujících podmínek: (a) člen voleného orgánu způsobil právnické osobě škodu, (b) tuto škodu způsobil porušením povinnosti při výkonu funkce, (c) škodu nenahradil, ačkoli k tomu byl povinen, a (d) věřitel se plnění na právnické osobě nemůže domoci. Ustanovení § 159 odst. 3 občanského zákoníku nevymezuje pouze rozsah ručení, ale i jeho vznik a zánik (např. i uhrazením způsobené škody).

[38] Správce daně, potažmo stěžovatel, ve svých závěrech vycházeli z toho, že žalobce byl uznán vinným ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a odst. 2 písm. c) trestního zákoníku. Z výrokové části rozsudku Okresního soudu v Havlíčkově Brodě ze dne 5. 12. 2022, č. j. 16 T 9/2021-693, vyplývá, že žalobce byl odsouzen za spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1 a odst. 2 písm. c) trestního zákoníku, dále také to, že neuhrazením daně z příjmů právnických osob za rok 2016 společností IMOS (daňovým dlužníkem) vznikla České republice škoda ve výši 1 140 000 Kč.

[39] Nejvyšší správní soud předesílá, že pro posouzení vzniku ručení je rozhodující, zda a za jakých okolností byla způsobena škoda daňovému dlužníkovi (společnosti), nikoli zda a jaká byla způsobena škoda státu a zda byl dotčen zájem státu na správném výběru daní. Nejedná se totiž o tutéž škodu ani o tutéž odpovědnost. Doměřená daň není bez dalšího škodou způsobenou společnosti jejím jednatelem; povinnost ručení současně ani nevzniká automaticky trestním odsouzením jednatele; pro aktivaci ručitelství dle § 159 odst. 3 občanského zákoníku ve spojení s § 171 odst. 1 daňového řádu není podmínkou ani spáchání trestného činu.

[40] Nelze zaměňovat škodu způsobenou státu neuhrazením daně a škodu způsobenou společnosti (daňovému dlužníku) v důsledku porušení povinnosti jednatele jednat s péčí řádného hospodáře (§ 159 odst. 1 občanského zákoníku).

[41] Z judikatury Nejvyššího soudu, který se podmínkami ručení dle § 159 odst. 3 občanského zákoníku již několikráte zabýval, vyplývá, že zákonné ručení jednatele s. r. o. za závazky společnosti vzniká pouze tehdy, jsou-li prokázány předpoklady jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společnosti porušením právních povinností při výkonu funkce; výše ručení je omezena výší škody, za níž jednatel odpovídá; škoda způsobená společnosti může spočívat toliko ve vzniku dluhu, bez ohledu na to, zda společnost tento dluh uhradila. Nejvyšší soud rovněž vyslovil, že škodou vzniklou společnosti není bez dalšího každý její nezaplacený splatný dluh, nicméně mohou ji představovat nároky vzniklé v důsledku prodlení společnosti s plněním dluhu (povinnost zaplatit úroky či smluvní pokutu viz rozsudek NS sp. zn. 27 Cdo 59/2022, ze dne 30. 6. 2022 a judikatura tam uvedená nebo rozsudek ze dne 27. 3. 2024, č. j. 27 Cdo 1993/2023, bod 44). K judikatuře Nejvyššího soudu se přiklonil i Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích č. j. 10 Afs 4/2024-38, ze dne 18. 6. 2024, č. j. 9 Afs 139/2024-65, ze dne 10. 2. 2025 (ústavní stížnost proti rozsudku NSS byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1126/25, ze dne 23. 5. 2025), nebo č. j. 8 Afs 185/2024-53, ze dne 18. 11. 2025.

[42] Ustanovení § 159 odst. 3 občanského zákoníku zakládá zvláštní ručitelskou povinnost členů volených orgánů právnické osoby, která vzniká na základě zákonem předvídaných objektivních okolností. Toto ustanovení podmiňuje vznik ručení několika prvky a dopadá zejména přímo do vztahu mezi členem orgánu a věřiteli společnosti (byť vzniklá škoda se váže přímo ke společnosti, nikoli k samotnému věřiteli). Věřitel může požadovat plnění přímo na jednateli společnosti, ovšem jen co do výše škody, která byla společnosti způsobena. Ručení vzniká objektivně tím, že škoda nebyla uhrazena (bez ohledu na to, zda byla uplatněna) – viz rozsudek NS ze dne 30. 6. 2022, č. j. 27 Cdo 59/2022-313, bod 41). Jednatel se tedy nemůže zprostit svého ručitelství námitkou, že společnost na něm žádnou náhradu škody nepožadovala.

[43] Jak již bylo uvedeno, škoda, jíž měl žalobce společnosti IMOS způsobit, nemůže bez dalšího spočívat v samotné daňové povinnosti či nedoplatku, který tato společnost neuhradila. 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 stěžovatel musí v rámci posouzení vzniku ručení jednatele jako předběžnou otázku škodu identifikovat.

[44] Nelze tudíž přisvědčit stěžovateli, že doměřená daň (daňový nedoplatek) představuje sama o sobě škodu, na kterou váže § 159 odst. 3 občanského zákoníku ve spojení s § 171 daňového řádu vznik ručitelství jednatele. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku sp. zn. 10 Afs 4/2024 mimo jiné uvedl: „*NSS souhlasí, že uvedená zjištění plynoucí z trestních rozsudků svědčí bez jakékoliv pochybnosti o tom, že stěžovatel porušil svou povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, čímž způsobil společnosti DEMOSTAVBY škodu, kterou jí byl povinen nahradit [NSS zde ovšem připomíná, že škodou zde bylo vyvedení prostředků ze společnosti, resp. umožnění tohoto vyvedení jiným osobám, které se až posléze – „sekundárně“ – projevilo v tom, že společnost nebyla s to uhradit daň, či zjednodušeně řečeno, vrátit neoprávněné odpočty DPH. Tento daňový závazek sám o sobě škodou nebyl a nemohl být, neboť stěžovatel svým protiprávním jednáním nejdříve společnost DEMOSTAVBY fakticky „obohatil“ tím, že získala odpočet DPH, na který neměla nárok – následně však, jak již bylo naznačeno, v důsledku vyvedení prostředků nemohla svůj daňový závazek uhradit. Pokud by stěžovatel dané neoprávněně získané prostředky ponechal v dispozici společnosti DEMOSTAVBY, ta by v zásadě mohla svůj daňový závazek (nedoplatek, jak o něm hovoří § 171 daňového řádu) uhradit.].*“ Obdobně viz rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 139/2024, bod 59).

[45] Daňový nedoplatek sám o sobě není škodou. Je přitom nerozhodné, zda se jedná o daň vyměřenou či doměřenou. Argumentace stěžovatele momentem „překvapivosti doměření daně“ je zcela scestná. Škoda, jíž měl žalobce společnosti způsobit, nemůže spočívat v samotné daňové povinnosti či nedoplatku. Pokud stěžovatel namítá, že po uplynutí delší doby může mít daňový subjekt finanční prostředky (které by jinak mohl mít vyčleněné na úhradu daně) již alokovány do jiných projektů, jelikož s nutností uhradit daň nepočítal a náhlý požadavek na úhradu daně (po daňové kontrole) může u daňového subjektu vyvolat problémy s likviditou, případně nutnost externího financování spojeného s dalšími náklady, jedná se pouze o nepodložené spekulace. Tvrzená „překvapivost“ doměření daně nemá žádný význam z hlediska naplnění pojmu škody dle § 159 odst. 3 občanského zákoníku. Skutečnost, že doměření daně proběhlo až po daňové kontrole, nemění nic na tom, že daňová povinnost vznikla daňovému dlužníku přímo ze zákona, nikoliv v důsledku jednání žalobce. Ani tvrzení, že je-li žalobcem zmařena schopnost

daňového subjektu řádně vést své manažerské účetnictví a realizovat finanční řízení, je naplněna také příčinná souvislost mezi jednáním žalobce a neschopností daňového dlužníka uhradit daň, nemá žádný opodstatněný základ.

[46] Nejvyšší správní soud podotýká, že daňový dlužník fakticky zaúčtoval na základě pokynu žalobce jako jednorázový výdaj položku, která neměla vůbec materiální základ (výdaje na zprostředkovatelské služby, které nebyly, resp. ani neměly být provedeny). Neprokázal daňovou uznatelnost výdaje (věcnou a časovou souvislost), neunesl tudíž důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Rovněž z trestních rozsudků vyplývá, že byl zaúčtován náklad, který být zaúčtován neměl, resp. měl být zaúčtován ve výrazně menší výši, v důsledku toho byl nesprávně stanoven základ daně (tedy tím i daň - pozn. NSS); uvádí se v nich, že zaúčtovaná dohadná položka nebyla objektivně stanovena, stanovení dohadné položky ex ante na celou hodnotu předpokládaného objemu zakázek je v rozporu se zákonem a účetní metodikou, nezohledňuje akruální princip a i princip opatrnosti, etc..... Tyto výhrady vyplývají rovněž ze zprávy o daňové kontrole, jakož i z odůvodnění ručitelské výzvy a rozhodnutí stěžovatele. Lze tak uzavřít, že pokud by daňový subjekt prostřednictvím jednatele takto nekonal (tento „výdaj“ neuplatnil), zcela logicky by tato položka musela zůstat jako součást zisku, tedy by podléhala zdanění „tak jako tak“, jak zcela trefně uvedl krajský soud (viz obdobně rozsudek NSS č. j. 8 Afs 185/2024-53, ze dne 14. 11. 2025).

[47] Správce daně potažmo stěžovatel se nezabývali tím, zda právě a přímo jednání žalobce způsobilo majetkový úbytek na straně společnosti IMOS, který by vedl k nemožnosti uhradit doměřenou daň, nebyl zjišťován ani prokázán vznik škody způsobené žalobcem společnosti IMOS ani její výše. V daňovém řízení nebyly tvrzeny, ani prokazovány žádné konkrétní skutečnosti dokládající, že by jednání žalobce popsané v trestních rozsudcích, na které správce daně, resp. stěžovatel odkazovali, vedlo k reálnému majetkovému úbytku na straně společnosti IMOS (daňového dlužníka), natož k tomu, že by právě takový majetkový úbytek způsobil neschopnost daňového dlužníka uhradit doměřenou daň. Trestní soudy se zabývaly pouze škodou způsobenou státu jako příjemci daně, nikoliv škodou způsobenou daňovému subjektu. Vznik škody jako podmínku pro vznik ručitelského závazku je nutno hodnotit samostatně – tj. je nutno zkoumat, zda byla jednáním žalobce způsobena škoda daňovému subjektu a zda tato škoda vedla k nemožnosti uhradit daň. Je tedy nutné se zabývat příčinnou souvislostí mezi jednáním žalobce vedoucím ke vzniku škody a neschopností daňového subjektu uhradit doměřenou daň, což se ale v daném řízení nestalo, jak správně konstatoval krajský soud.

[48] Stěžovatel ve svém rozhodnutí uvádí, že byť škoda způsobená společnosti úzce souvisí se škodou, která vznikla státu neuhrazením doměřené daně, je z ručitelské výzvy zřejmé, že za škodu považuje správce daně škodu, která byla způsobena žalobcem daňovému subjektu, a nijak ji nezaměňuje se škodou způsobenou státu. Nutno konstatovat, že tyto závěry jsou poněkud zmatečné. Především není vůbec vymezeno, co je tedy onou škodou vzniklou daňovému subjektu; samotné porušení péče řádného hospodáře, resp. poručení účetnictví, takovou škodou vskutku být nemůže, o jiné škodě se správce daně, resp. stěžovatel nezmiňuje. Byť stěžovatel v odvolání k námitce žalobce uvádí, že škody nesměšuje a nezaměňuje, v podstatě hovoří pouze o jediné škodě ve výši doměřené daně, tj. 1 140 000 Kč. Skutečnost, že daň je doměřena, však nemusí v každém případě znamenat,

že společnost nadále není schopna dostát svým závazkům, konkr. není schopna doměřenou daň uhradit.

[49] Daňové orgány setrvaly pouze na konstatování, že „byla doměřena daň“, což však samo o sobě podmínku škody dle § 159 odst. 3 občanského zákoníku nenaplňuje, jak správně konstatoval krajský soud. Prokázání vzniku škody v příčinné souvislosti s jednáním žalobce, je přitom ve smyslu § 159 odst. 3 občanského zákoníku jednou z podmínek ručení dle § 171 daňového řádu. Jak již bylo uvedeno, je třeba jasně oddělovat vznik povinnosti zaplatit daň (a to i doměřenou) od vzniku škody na straně daňového dlužníka, protože vyměřená, resp. doměřená daň sama o sobě není škodou. Jakkoli se stěžovatel v kasační stížnosti snaží dovozovat příčinnou souvislost mezi jednáním žalobce a nemožností dlužníka daň uhradit, žádné takové zdůvodnění a úvahy jeho rozhodnutí neobsahuje. Nejvyšší správní soud přitom již opakovaně poukázal na to, že nedostatek odůvodnění správního rozhodnutí nelze „dohánět“ až ve vyjádření k žalobě, popř. v kasačních námitkách (viz rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2003, č. j. 3 As 51/2003-58: „*Nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozborem právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti podané proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nedostatky v odůvodnění.“;* obdobně rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71).

[50] Pokud stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje v souvislosti se vznikem škody na vznik penále, resp. úroku z prodlení (které by jinak nenastalo), je třeba uvést, že ručitelská výzva ani rozhodnutí stěžovatele se povahou příslušenství (jakožto případné škody) vůbec nezabývaly. Tuto argumentaci stěžovatel zmiňuje poprvé v kasační stížnosti; uvádí tedy nova, ke kterým kasační soud ve smyslu § 109 odst. 5 s. ř. s. nepřihlíží. Rozhodnutí správce daně, resp. stěžovatele se týkají výhradně okolností spojených s doměření daně ve výši 1 140 000 Kč; konstatuje se v nich, že jednatel společnosti (žalobce) způsobil zkrácením daně škodu České republice ve výši 1 140 000 Kč. Správce daně dovozuje vznik škody z porušení péče řádného hospodáře, na tomto půdorysu je založeno odůvodnění ručitelské výzvy; z rozhodnutí stěžovatele je zřejmé, že žalobce způsobil daňovému subjektu škodu, za kterou je považováno zvýšení veřejnoprávního závazku (doměřená daň). Správce daně obsáhle popisuje povinnosti řádného hospodáře dle § 159 odst. 1 občanského zákoníku; ve výzvě vyčíslil nedoplatek na dani ve výši 1 187120 Kč, z toho částka k ručení žalobcem činí 1 140 000 Kč (tj. 19% z částky 6 000 000 Kč), a tato mu byla předepsána. Správce daně i stěžovatel založili povinnost ručení výhradně na existenci doměřené daně, kterou daňový dlužník neuhradil, akcentovali především porušení povinnosti řádně vedeného účetnictví, nákladová položka neměla být dle nich zaúčtována. Otázku příslušenství daně, které v důsledku jednání žalobce vzniklo, však vůbec nevyčíslili ani neřešili.

[51] Pokud stěžovatel tvrdí, že krajský soud pouze mechanicky převzal rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 4/2024, aniž by vzal v úvahu specifika projednávané věci, není zřejmé, jaká specifika má stěžovatel na mysli. Krajský soud v projednávané věci nikterak nevybočil z obecně přijatého závěru - pro projednávanou věc podstatného (následovaného rovněž další judikaturou), totiž, že samotná doměřená daň (představující škodu vůči státu) není škodou zakládající ve smyslu § 159 odst. 3 občanského zákoníku ve spojení s § 171 daňového řádu ručitelství jednatele. Krajský soud dostatečně odůvodnil závěry rovněž ve vztahu k projednávané věci, jeho rozsudek shledal Nejvyšší správní soud přezkoumatelný a souladný se zákonem.

[52] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[53] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Zástupce žalobce, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, učinil jeden úkon právní služby, a to sepis vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 8. 10. 2025 [tj. úkon podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Na sazbu mimosmluvní odměny je třeba použít § 7 ve spojení s § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu (požadované plnění činilo 1 140 000 Kč). Při tarifní hodnotě 500 000 Kč dle § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu činí odměna za jeden úkon 10 300 Kč. Náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu činí 450 Kč. Celková odměna zástupce žalobce v řízení před Nejvyšším správním soudem tedy činí 10 750 Kč. Tato odměna se podle § 14a advokátního tarifu zvyšuje o 2 257 Kč (DPH ve výši 21%); celkem 13 008 Kč. Tuto částku je stěžovatel, který byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 16. ledna 2026

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu