Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

GFR06386224
ESS

Sekce správy daní

Č. j.: 63249/24/7700-30133-051278

Vyřizuje: [redacted] Oddělení mezinárodního vymáhání a správy aplikací
Tel: (+ 420 [redacted]
E-mail: [redacted]

Všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

Zasláno pouze elektronicky – datovou schránkou

Ručení (nejen) člena voleného orgánu za nedoplatek daňového subjektu – informace pro aplikační praxi

Tato informace navazuje na přípis GFŘ č. j. 50735/24/7700-30133-051278 ze dne 6. 9. 2024, jímž byly orgány Finanční správy upozorněny na rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38, který se zabýval dosud neřešenými otázkami týkajícími se uplatnění institutu ručení za nedoplatky právnické osoby, kdy jako ručitel je povolán člen voleného orgánu právnické osoby.

Neujasněné otázky aplikační praxe se vztahují zejména jednak k běhu promlčecí lhůty u práva na náhradu škody, které přísluší právnické osobě vůči členu voleného orgánu z titulu porušení povinnosti při výkonu funkce, jednak k posouzení případné námitky promlčení jako irelevantní pro rozpor s dobrými mravy.

I. Stručné připomenutí právní úpravy a některých právních závěrů NSS

Povinnost ručení za nedoplatky ve smyslu § 171 odst. 1 daňového řádu může založit i právní předpis soukromoprávního charakteru – konkrétně § 159 odst. 3 občanského zákoníku, podle kterého, nenahradil-li člen voleného orgánu právnické osobě škodu, kterou jí způsobil porušením povinnosti při výkonu funkce, ačkoli byl povinen škodu nahradit, ručí věřiteli právnické osoby za její dluh v rozsahu, v jakém škodu nenahradil, pokud se věřitel plnění na právnické osobě nemůže domoci.

Kdo přijme funkci člena voleného orgánu, zavazuje se, že ji bude vykonávat s péčí řádného hospodáře (§ 159 občanského zákoníku). Co se rozumí péčí řádného hospodáře, doplňuje zák. č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstvech, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „ZOK“), v ustanoveních § 51 a § 52. Důkazní břemeno stran plnění povinností řádného hospodáře v případě sporu stíhá člena voleného orgánu.

Základní podmínkou, která aktivuje zákonnou povinnost ručení člena voleného orgánu, je, že tento člen je odpovědný za škodu, kterou právnické osobě způsobil. Občanský zákoník v § 159 odst. 3 vymezuje jak rozsah ručení, tak (soukromoprávní) skutečnost působící zánik ručení a spočívající v promlčení odpovědnosti ručitele – člena voleného orgánu právnické osoby za škodu způsobenou právnické osobě, takto daňovému subjektu. Pokud se promlčí povinnost k náhradě škody ve smyslu soukromoprávní úpravy, zaniká tím povinnost k daňovému ručení.

Dalším soukromoprávním ustanovením, které judikatura správních soudů výslovně zmiňuje, je § 71 odst. 3 ZOK. Citované ustanovení stanovuje ručitelskou povinnost vlivné osoby za dluhy, které nemůže osoba ovlivněná svým věřitelům v důsledku ovlivnění splnit. Předpokladem ručení je, že v důsledku ovlivnění vznikla ovlivněné osobě újma, kterou jí vlivná osoba byla povinna uhradit (§ 71 odst. 1 ZOK).

Běh promlčecí lhůty se řídí obecnou úpravou občanského zákoníku. Pro počátek běhu subjektivní promlčecí lhůty je podle jeho § 620 odst. 1 rozhodnou okolností vědomost poškozeného – zde právnické osoby o vzniku škody a o tom, kdo za ni odpovídá. Okamžik znalosti o okolnostech rozhodných pro počátek běhu promlčecí lhůty je určován jak subjektivně (skutečná znalost), tak objektivně od okamžiku, kdy se poškozená právnická osoba o skutečnostech rozhodných dozvědět měla a mohla (zaviněná nevědomost).

Subjektivní promlčecí lhůta je tříletá (§ 629 odst. 1 občanského zákoníku). Dle § 636 odst.1 tamtéž se právo na náhradu škody promlčí nejpozději za deset let ode dne, kdy tato škoda vznikla. Pokud byla škoda způsobena úmyslně, dle odstavce 2 se promlčí právo na její náhradu nejpozději za patnáct let ode dne, kdy škoda vznikla (tj. objektivní promlčecí lhůta). K promlčení se nepřihlíží z úřední povinnosti, ale až k námitce osoby, u níž je nárok uplatňován.

Při hodnocení otázky promlčení je nutno zabývat se tím, zda výkon práva vznést námitku promlčení byl v poměrech projednávané věci v souladu s obecným korektivem dobrých mravů.

II. Promítnutí právních závěrů do aplikační praxe orgánů Finanční správy

Při správě daní a vymáhání nedoplatků právnické osoby prostřednictvím výzvy na ručitele – podle již zmíněných pravidel ručení soukromoprávní povahy, v důsledku čehož došlo ke změně daňové povinnosti v neprospěch právnické osoby a potažmo ke vzniku škody, se lze příkladmo setkat s následujícími situacemi:

1. Jednatel umožnil, aby společnost byla zneužita k páchání trestné činnosti spočívající ve vylákávání nadměrných odpočtů na DPH, včetně formálního výkonu funkce bez skutečného řízení společnosti.

2. Jednatel zahrnoval do účetnictví společnosti faktury za poskytnuté reklamní služby s extrémně navýšenou cenou, čímž došlo ke zkrácení daně z příjmů právnických osob a DPH.

3. Jednatel umožnil disponovat s bankovním účtem společnosti třetím osobám, podepisoval fiktivní daňová přiznání či umožnil jejich podpis třetím osobám.

4. Vlivná osoba (nikoliv jednatel) dávala pokyny k podávání smyšlených daňových přiznání k DPH s údaji neodpovídajícími skutečnosti, organizovala vyvádění prostředků z účtů daňového subjektu a dávala pokyny k nevedení účetnictví – zákonné ručení vlivné osoby dle ZOK.

V rovině správy daní si lze škodu či újmu představit jako zvýšení daňové povinnosti právnické osoby v důsledku porušení povinnosti člena voleného orgánu při výkonu funkce, popřípadě dopadu vlivné osoby na chování ovlivněné osoby, tedy jako zásah do majetku právnické osoby v podobě navýšení daňových povinností. Půjde tak například o doměření daně působením zmíněných skutečností, nebo jako nárůst příslušenství daně, ke kterému by jinak nedošlo. Jelikož se jedná o otázku skutkovou, bude na správci daně, aby v každém konkrétním případě vznik odpovědnosti za škodu posoudil.

Jakkoli si správce daně může posoudit otázku porušení péče řádného hospodáře a odpovědnosti člena voleného orgánu, popř. působení vlivné osoby na ovlivněnou osobu, na základě poznatků a zjištění z vlastní vyhledávací činnosti a hlavně z daňové kontroly, kdy může odhalit podezřelé obchodní transakce nebo nesrovnalosti v daňových tvrzeních, nejsofistikovaněji bývají tyto právní kategorie definovány podrobným vylíčením skutkových okolností v rámci trestního řízení a posléze v trestním rozsudku odsuzujícího fyzickou osobu za daňový trestný čin, zejména trestný čin zkrácení daně. Vydání ručitelské výzvy tak sice není podmíněno zahájením trestního řízení, nicméně správce daně při posuzování otázky vzniku soukromoprávního ručení může vycházet z jeho výsledků.

Jinými slovy, je-li trestním rozsudkem za daňový trestný čin odsouzen člen voleného orgánu či vlivná osoba, je správce daně oprávněn posoudit okolnosti vedoucí k naplnění podmínek pro vznik ručitelské povinnosti. Z trestních rozsudků správce daně využije popis skutku, jakým konkrétním způsobem k tomuto porušení došlo. Správce daně je ve smyslu § 99 odst. 2 daňového řádu vázán výrokem rozhodnutí trestních soudů o tom, že byl spáchán daňový trestný čin, a kdo za něj odpovídá.

III. Vztah uplatnění nároku na náhradu škody dle trestního řádu a možného uplatnění ručení při správě daní

Správce daně nemusí uplatňovat nárok na náhradu škody v rámci adhezního řízení a může ručitelskou výzvu vydat nezávisle na trestním řízení před jeho zahájením, případně před jeho skončením (míněno pravomocným rozhodnutím soudu o daňovém trestném činu), pokud správce daně má vědomost o vzniku škody způsobené právnické osobě a o totožnosti odpovědné osoby. Je tomu tak například v situaci, kdy správce daně podal oznámení o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán daňový trestný čin a množství jemu dostupných informací je dostatečné k formulování závěru, že došlo k naplnění podmínek pro vydání ručitelské výzvy.

Je-li člen voleného orgánu (či vlivná osoba) povolán k úhradě nedoplatku na dani z titulu ručení a současně mu byla uložena povinnost uhradit adhezní nárok, lze v rámci plnění přijmout částku do výše odpovídající daňové povinnosti uložené právnické osobě.

IV. Promlčení nároku na náhradu škody

Z hlediska promlčení práva na náhradu škody vůči členům volených orgánů právnické osoby se z judikatury Nejvyššího soudu podává, že za okamžik, kdy se právnická osoba dozví o vzniku škody, je třeba zásadně považovat okamžik, kdy se o vzniku škody dozví nebo mohla dozvědět osoba, která je oprávněna škodu uplatňovat. Takovou osobou je člen statutárního orgánu, případně likvidátor právnické osoby.

Jedná-li se o právnickou osobu s jednočlenným statutárním orgánem, počne běžet promlčecí lhůta okamžikem, kdy se o vzniku škody dozvěděl nebo mohl dozvědět společník oprávněný podat žalobu, případně opět jiná osoba jako např. likvidátor (rozsudky Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 3212/2013 ze dne 26. 5. 2015 a sp. zn. 29 Cdo 745/2011 ze dne 11. 4. 2012).

Jinými slovy, má-li právnická osoba coby daňový dlužník jen jednoho společníka rozdílného od jediného statutára, jenž se na způsobení škody nepodílel, počíná promlčecí lhůta k uplatnění práva na náhradu škody běžet ode dne, kdy se tato osoba dozvěděla nebo mohla dozvědět o škodě a o tom, kdo je povinen k její náhradě.

V dosavadní aplikační praxi se nejčastěji vyskytují situace, resp. jsou vydávány výzvy na ručitele, kterým je jediný jednatel společnosti a současně i jediný společník. V případě jednočlenných společností lze usuzovat, že subjektivní lhůta zpravidla nepočne běžet, neboť zde nebude možno naplnit výše uvedené podmínky vyvozené judikaturou, tedy vědomost o vzniku škody ze strany jiné osoby, než která se podílela na jejím vzniku, mající možnost nárok na náhradu škody uplatnit.

V. Námitka promlčení v rozporu s dobrými mravy

Ve vazbě na posouzení nároku na náhradu škody má význam zjištění, zda již uplynula subjektivní promlčecí lhůta podle občanského zákoníku. Byla-li vina člena voleného orgánu právnické osoby nepochybně prokázána s konstatováním, že došlo ke spáchání trestného činu za takových okolností, které svědčí o zřejmém zásahu do řádného chodu právnické osoby ve formě neplnění zákonné povinnosti péče řádného hospodáře, posuzuje se námitka promlčení jako výkon práva, který je v rozporu s dobrými mravy, takže se k ní nepřihlédne.

Rovněž v úvodu zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu na tuto soudní praxi upozornil a připomenul, že dobrým mravům se příčí uplatněná námitka promlčení, je-li výrazem zneužití tohoto práva na úkor toho, kdo marné uplynutí promlčecí doby nezavinil, a vůči němuž by promlčení nároku na plnění bylo nepřiměřeně tvrdým postihem s ohledem na důvody, pro které nebylo právo včas uplatněno. V praxi správce daně se bude typicky jednat o již zmíněné jednočlenné společnosti.

Pokud správce daně či odvolací orgán shledá, že odpovědnost člena voleného orgánu za škodu způsobenou právnické osobě byla promlčena, bude na jeho posouzení v konkrétním případě, zda byla námitka promlčení uplatněna v rozporu s dobrými mravy nebo zda tato představuje zneužití práva. Skutečnost, že byl člen voleného orgánu v postavení ručitele pravomocně odsouzen za daňový trestný čin, v tomto směru bude představovat vodítko, a to zejména tehdy, pokud námitku uplatnila tatáž osoba, která svým jednáním přispěla k promlčení nároku na náhradu škody.

I kdybychom připustili, že promlčecí lhůta může začít běžet v případě jednočlenných společností, kdy tatáž osoba zároveň vykonává funkci jediného člena voleného orgánu, námitka promlčení by jistě byla v rozporu s dobrými mravy. Shodný závěr je nutno přijmout i v případech, kdy se na vzniku škody podíleli všichni jednatelé.

Elektronicky podepsáno
04.06.2025
Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Na vědomí:

Ministerstvo financí, Odbor 32 – Daňová legislativa
Ministerstvo financí, Odbor 39 – Správní činnosti
Generální ředitelství cel
Sekce metodiky daní Generálního finančního ředitelství
Sekce kontroly a analýzy rizik Generálního finančního ředitelství
Odbor daňového procesu Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně-analytické Generálního finančního ředitelství
Oddělení náhrad škod Generálního finančního ředitelství