



Sekce právní

Č. j.: 71844/22/7700-30133-051278

Všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

I N F O R M A C E

**k rozsudku Nejvyššího soudu č. j. 27 Cdo 59/2022-313 ze dne 30. 6. 2022
v otázce splatnosti pohledávky na náhradu škody jakožto podmínce
vzniku ručení člena voleného orgánu právnické osoby**

I. Uvedení situace

V předmětném řízení o dovolání se Nejvyšší soud (dále jen „NS“) věnoval podmínkám ručení člena voleného orgánu (jednatele obchodní společnosti) za dluhy právnické osoby (této obchodní společnosti). NS podrobil výkladu ust. § 159 odst. 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“) a dospěl k závěru, že smysl a účel ustanovení nevyžaduje, aby člen voleného orgánu ručil za dluhy právnické osoby až od okamžiku splatnosti závazku na náhradu škody, a že ke vzniku jeho ručení postačí, je-li oprávněn svou povinnost k náhradě škody plnit.

NS v odůvodnění rozsudku rozlišil okamžik splatnosti pohledávky a splnitelnosti dluhu a dovedl, že ke splnění povinnosti člena voleného orgánu nahradit právnické osobě její škodu není nezbytné, aby byla tato pohledávka splatná, ale stačí, je-li její odpovídající dluh splnitelný. Ke vzniku ručení člena voleného orgánu tedy není nutné, aby jej právnická osoba vyzvala k náhradě škody, kterou jí porušením povinnosti při výkonu funkce způsobil.

Komplexní úprava problematiky ručení v daňovém řízení je obsažena v Pokynu GFŘ č. D - 18 k ručení v daňovém řízení č. j. 6402/14-7001-51300-602525 ze dne 16. 9. 2014 (dále jen „Pokyn D - 18“), přičemž otázka naplnění podmínek vzniku ručení člena voleného orgánu právnické osoby je zde upravena odlišně. Pokyn D - 18 totiž jako předpoklad vzniku ručení vyžaduje předchozí aktivní jednání právnické osoby vůči odpovědnému členovi voleného orgánu této právnické osoby, které směřuje k uspokojení náhrady škody (tj. uplatnění náhrady škody).

II. Vyjádření Generálního finančního ředitelství

Generální finanční ředitelství akceptuje závěry uvedené ve výše uvedeném rozsudku NS v tom smyslu, že ke vzniku ručení podle ust. § 159 odst. 3 OZ není nutné, aby právnická osoba nejprve vyzvala odpovědného člena voleného orgánu k náhradě škody, kterou jí porušením povinnosti při výkonu funkce způsobil. Závěr obsažený v části I. písm. A bodu 3.6. Pokynu D – 18 (na straně 13), dle kterého je vznik ručiteltské povinnosti podmíněn uplatněním náhrady škody poškozenou právnickou osobou, je tímto překonán. K naplnění podmínek vzniku ručení člena voleného orgánu právnické osoby nově nebude vyžadováno předchozí aktivní jednání právnické osoby vůči odpovědnému členovi voleného orgánu právnické osoby, které směřuje k uspokojení náhrady škody, aby správce daně mohl vydat výzvu ručiteli k úhradě nedoplatku.

III. Důvody akceptace

Generálnímu finančnímu ředitelství byla doručena signální informace ve věci rozsudku NS č. j. 27 Cdo 59/2022-313 ze dne 30. 6. 2022, ve kterém NS zkoumal podmínky vzniku ručení člena voleného orgánu právnické osoby, respektive otázku, zda je nutnou podmínkou pro vznik ručení splatnost pohledávky na náhradu škody, která je navázána na aktivní jednání právnické osoby vůči členu jejího voleného orgánu.

Předpoklady vzniku ručení člena voleného orgánu právnické osoby za dluhy právnické osoby podle ust. § 159 OZ se zabývá Pokyn D – 18, který obsahuje komplexní úpravu problematiky ručení v daňovém řízení, včetně postupu správce daně, pokud jde o aplikaci ust. § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), tj. vydání výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku.

Podle ust. § 171 odst. 1 DŘ je nedoplatek povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá, přičemž ve vztahu k ručení za daňové dluhy obchodních společností jsou takovými zákony hmotněprávní předpisy upravující soukromé právo. Obecná právní úprava ručení člena voleného orgánu právnické osoby za dluhy právnické osoby je upravena v ust. § 159 odst. 3 OZ, dle 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.

Pokyn D – 18 citované ustanovení vykládá v tom smyslu, že „[p]odmínkou pro vznik ručiteltské povinnosti je zde vznik škody na straně právnické osoby, uplatnění její náhrady poškozenou právnickou osobou vůči odpovědnému členovi orgánu, vznik povinnosti odpovědného člena orgánu k náhradě škody a nesplnění této povinnosti, při současné nemožnosti dosáhnout uspokojení dluhu samotnou právnickou osobou. Na rozdíl od odpovědnosti vlivné, resp. řídicí osoby, upravené v § 71 a § 72 ZOK (viz výše), je zde nezbytnou podmínkou pro vznik ručení i předchozí nesplnění povinnosti k náhradě škody. Rozsah ručení je zde totiž vymezen právě výší neuhrazené náhrady škody. O splnění podmínek nezbytných pro vznik ručení podle § 159

OZ si však správce daně rovněž nemůže učinit vlastní úsudek“ (část I. písm. A bod 3.6 odstavce čtvrtý, věty čtvrtá až sedmá).

Požadavkem pro vznik ručení a tedy předpokladem pro řádné vydání výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku je dle Pokynu D – 18 předchozí aktivní jednání právnické osoby (daňového dlužníka) vůči odpovědnému členovi voleného orgánu této právnické osoby, které směřuje k uspokojení náhrady škody. Tento závěr je v poznámce pod čarou č. 24 odůvodněn tak, že „[n]ejde o předběžnou otázku ve smyslu § 99 DŘ, jelikož posouzení těchto otázek nespadá primárně do pravomoci žádného orgánu veřejné moci. Jedná se o záležitost vnitřních vztahů společnosti. Teprve v případě sporu mezi společnostmi a odpovědnou osobou o vznik újmy (škody) a odpovědnosti za ni, který vznikne poté, co společnost vznik újmy (škody) a odpovědnou osobu identifikuje, může být případně aplikováno ust. § 99 DŘ.“ Popsaný předpoklad je vystavěn na rozšiřujícím jazykovém výkladu: Z dikce ustanovení požadujícího nenahrazení škody konkrétním členem voleného orgánu právnické osoby, ačkoliv tato odpovědná osoba byla povinna škodu nahradit, bylo dovozeno, že pro vznik ručitelství povinnosti je třeba primárně uplatnění náhrady škody poškozenou právnickou osobou vůči odpovědné osobě (členovi voleného orgánu) a tedy uložení této povinnosti.

NS v předmětném rozsudku provedl výklad obecné právní úpravy ručení člena voleného orgánu obsažené v ust. § 159 odst. 3 OZ a dovedl, že smysl a účel tohoto ustanovení „*nevyžaduje, aby člen voleného orgánu ručil za dluhy právnické osoby až od okamžiku splatnosti závazku na náhradu škody, a ke vzniku jeho ručení tak postačí, je-li oprávněn svou povinností k náhradě škody plnit.*“ Přitom rozlišil pojem splnitelnosti dluhu, která je dána okamžikem, od kterého je dlužník oprávněn závazek splnit, a pojem splatnosti pohledávky, která je dána dobou, od které je dlužník bezprostředně a bezpodmínečně povinen závazek splnit. NS uvedl, že s účelem právní úpravy je neslučitelné, aby byl vznik ručení člena voleného orgánu navázán na aktivní jednání právnické osoby vůči členu voleného orgánu, jež je pro „*zesplatnění*“ pohledávky na náhradu škody nezbytné, a tedy že (...) *ke splnění povinnosti člena voleného orgánu nahradit právnické osobě její škodu není nezbytné, aby byla tato pohledávka splatná, a postačí, je-li jí odpovídající dluh splnitelný. Již před splatností pohledávky na náhradu škody totiž (objektivně) může právní úprava zákonného ručení působit na člena voleného orgánu, aby právnické osobě škodu nahradil.*“ Ke vzniku ručení člena voleného orgánu proto není nutné, aby jej právnická osoba nejprve vyzvala k náhradě škody, kterou jí porušením povinnosti při výkonu funkce způsobil.

Generální finanční ředitelství se s vysloveným názorem NS ztotožňuje, neboť prostřednictvím teleologického výkladu rovněž dospělo k závěru, že neuplatnění požadavku na náhradu škody právnickou osobou vůči osobě za ni jednajících nebrání (nemůže bránit) aplikaci institutu ručení, respektive vydání výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku správcem daně. V opačném případě by totiž ochrana věřitelů zůstala pouze zdánlivou a institut ručení – jako nástroj bránící neplacení daní a daňovým únikům protiprávně jednajících osob jednajících za právnické osoby – by bylo nutno označit za nefunkční, což by ve svém důsledku vedlo k popření základního cíle správy daní, tj. zabezpečení úhrady daně.

Jak již ukázala správní praxe, na kterou prostřednictvím svého metodického dotazu č. j. 38367/21/5100-41453-712277 ze dne 8. 10. 2021 upozornilo Odvolací finanční ředitelství,

popsaný požadavek aktivního jednání právnické osoby se v mnoha situacích jeví jako nesplnitelný: Vyjdeme-li z předpokladu, že účelem institutu ručení je zejm. ochrana zájmů věřitelů, jen zřídka bude možné – při striktním dodržení tohoto požadavku – tento účel naplnit. Výjimečným případem, kdy budou věřitelé proti protiprávně jednajícím členům orgánu právnické osoby chráněni, budou pouze případy fungujících právnických osob, které budou schopny (a ochotny) vůči odpovědné osobě aktivně vystoupit, tedy učinit úkon směřující k náhradě škody, která právnické osobě vznikla (tj. uplatnit náhradu škody). Takové jednání naopak nelze od právnické osoby očekávat v případech, kdy jediný společník obchodní společnosti bude současně jejím jednatelem (a náhradu škody by tak uplatňoval sám vůči sobě), nebo v případě výmazu právnické osoby z obchodního rejstříku.

Na základě výše uvedeného Generální finanční ředitelství akceptuje závěry uvedené v předmětném rozsudku NS. Požadavek uvedený v Pokynu D - 18, dle kterého je předpokladem pro řádné vydání výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku předchází aktivní jednání právnické osoby (daňového dlužníka) vůči odpovědnému členovi voleného orgánu, je tímto překonán. Právnická osoba pro vznik ručitelenské povinnosti nadále nemusí člena svého voleného orgánu vyzývat k náhradě škody (postačí, je-li dluh vůči poškozené právnické osobě v daném okamžiku splnitelný).

Mezi podmínky vzniku ručitelenské povinnosti dle ust. § 159 OZ se jako doposud řadí vznik povinnosti člena voleného orgánu nahradit škodu právnické osobě a nemožnost věřitele domoci se plnění na právnické osobě. Obecnými předpoklady vzniku odpovědnosti za škodu jsou protiprávní jednání člena voleného orgánu právnické osoby při výkonu funkce (typicky porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře, jež bude porušena zpravidla tehdy, bude-li člen voleného orgánu pravomocně odsouzen za trestný čin zkrácení daně, neboť jednáním za které byl pravomocně odsouzen, vede ke zvýšení veřejnoprávních závazků společnosti), dále vznik škody, tj. majetkové újmy vyjádřitelné penězi, a příčinná souvislost mezi právě uvedenými předpoklady, tj. že bez protiprávního jednání by ke vzniku škody nedošlo. Zavinění ve formě nedbalosti je v případě porušení zákonné povinnosti presumováno v ust. § 2911 OZ.

Otázku odpovědnosti člena voleného orgánu právnické osoby za škodu je možné podle ust. § 99 DŘ vyřešit jako otázku předběžnou přímo při uplatnění ručitelenské povinnosti, tj. že si správce daně o naplnění podmínek nezbytných pro vznik ručení může učinit vlastní úsudek. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení je správci daně zapovězeno učinit si úsudek toliko o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, a o otázkách osobního stavu. Správce daně tedy před vydáním ručitelenské výzvy posoudí jako předběžnou otázku vznik škody a příčinnou souvislost mezi vznikem škody a protiprávním jednáním člena voleného orgánu (ručitele). Ručitel má poté právo bránit se proti výzvě k úhradě nedoplatku odvoláním, jež má odkladný účinek (§ 171 odst. 4 DŘ), případně iniciovat soudní přezkum tohoto rozhodnutí, má-li za to, že povinnost jednat s péčí řádného hospodáře neporušil, nebo prokáže, že vzniklou škodu nezavinil.

Druhá podmínka, jež spočívá v nemožnosti věřitele (správce daně) domoci se plnění na právnické osobě je pro účely správy daní rozvinuta prostřednictvím ust. § 171 odst. 3 DŘ, dle kterého lze výzvu ručiteli vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem,

ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné (subsidiarita ručení). Rozsah ručení je omezen výší neuhrazené daně a výší neuhrazené náhrady škody (akcesorita ručení).

Ing. Milan Tvrdík
ředitel odboru a zástupce ředitele sekce

Příloha:

Rozsudek Nejvyššího soudu č. j. 27 Cdo 59/2022-313 ze dne 30. 6. 2022

Na vědomí:

Ministerstvu financí, Odbor 32 – Daňová legislativa

Ministerstvu financí, Odbor 39 – Správní činnosti

Generálnímu ředitelství cel

Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství

Sekci daňové kontroly a analytiky Generálního finančního ředitelství

Odboru daňového procesu Generálního finančního ředitelství

Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství