



Sekce metodiky a výkonu daní
Odbor vymáhání

Č.j. 6402/14-7001-51300-602525

Vyřizuje: Mgr. Hana Erbsová
Tel: (+ 420) 296 853 822, (+ 420) 296 852 222
E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Pokyn GFŘ č. D – 18 k ručení v daňovém řízení

I. Zákonné ručení

A. Právní úprava zákonného ručení s dopadem do daňového řízení ¹⁾

1. Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném do 31.12.2013

Zákon č. 357/1992 Sb. byl s účinností od 1.1.2014 zrušen zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

Pro daňové povinnosti u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé ²⁾ přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, se použije zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (§ 57 zákonného opatření č. 340/2013 Sb.).

¹⁾ Ručení je upraveno také v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (§ 21 a § 21a), podle nějž postupují celní úřady.

²⁾ Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající (§ 3 DR).

Podle § 5 a § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. dárce, popř. kupující jako nabyvatel nemovitosti je ručitelem daně darovací, popř. daně z převodu nemovitostí. Z hlediska zákona č. 357/1992 Sb. ručitel ručí v zákonem stanovených případech za konkrétní daň vyměřenou z převodu vlastnictví majetku na základě smlouvy, jejímž byl účastníkem; za nedoplatky na příslušenství daně neručí. Ručení vzniká současně se vznikem daňové povinnosti daňového subjektu a trvá až do jejího zániku. Pokud je při převodu vlastnictví k nemovitosti na základě smlouvy převáděna nemovitost, která je ve společném jmění manželů nebo v podílovém spoluvlastnictví více osob, je každý z manželů, popř. každý podílový spoluvlastník, pokládán za samostatného poplatníka. Ručitel není podle zákona č. 357/1992 Sb. solidárním dlužníkem spolu s daňovým subjektem. Rozsah ručení každého z manželů, popř. podílových spoluvlastníků, jako nabyvatelů v případě daně z převodu nemovitostí (resp. v případě daně darovací jako dárců), odpovídá velikosti jejich podílu na převáděném majetku (srov. § 8 zákona č. 357/1992 Sb.).

Dne 1.1.2014 nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, kterým byla nahrazena dřívější daň z převodu nemovitostí upravená zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je převodce vlastnického práva k nemovité věci, jde-li o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou a převodce a nabyvatel se v kupní nebo směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel; v ostatních případech je poplatníkem daně nabyvatel. Jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci do nebo z podílového fondu, fondu obhospodařovaného penzijní společností nebo svěřenského fondu, hledí se na tyto fondy jako na jediného nabyvatele nebo převodce vlastnického práva k nemovité věci (§ 1 zákonného opatření č. 340/2013 Sb.). **Je-li poplatníkem daně převodce vlastnického práva k nemovité věci, je nabyvatel tohoto práva ručitelem** (§ 41 odst. 2 zákonného opatření č. 340/2013 Sb.). Pokud se převodce a nabyvatel vlastnického práva v kupní nebo směnné smlouvě výslovně dohodnou, že poplatníkem daně je nabyvatel vlastnického práva, převodce není ručitelem. V případech, kdy se nejedná o nabytí nemovité věci kupní či směnnou smlouvou, je poplatníkem daně vždy nabyvatel; ručení se neuplatňuje.

Ručitel ručí za konkrétní daň vyměřenou z převodu vlastnictví majetku na základě smlouvy, jejímž byl účastníkem; za nedoplatky na příslušenství daně neručí. Ručitelská povinnost ve vztahu k dani z nabytí nemovitých věcí je neoddělitelně spjata s právním jednáním nabyvatele vlastnického práva směřujícím k nabytí vlastnictví nemovité věci, tj. s kupní nebo směnnou smlouvou. Ručitelská povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí je však povinností veřejnoprávní povahy, není součástí smluvního ujednání, nelze ji převést na jiného³⁾ a vyplývá přímo z daňového zákonného opatření Senátu.

Specifická situace nastává v případech, kdy na straně nabyvatelů jako ručitelů daně jsou subjekty, u kterých nelze určit velikost jejich podílu na nabývané nemovité věci (nabytí nemovité věci do společného jmění manželů nebo do jiného společenství jmění, viz § 1236 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Nabývají-li manželé nemovitou věc do společného jmění manželů, pak na jejich ručitelskou povinnost dopadá ustanovení § 713 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., jelikož jde o povinnost spojenou se společným jměním nebo jeho součástí, která tedy náleží manželům společně a nerozdílně. Správce daně je pak oprávněn požadovat splnění celé ručitelské povinnosti nebo její libovolné části na obou manželích nebo na kterémkoliv z nich (viz § 1872 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb.).

³ § 241 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

2. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), ve znění pozdějších předpisů ⁴⁾

Ručení oprávněného příjemce (§ 108a)

Ručení oprávněného příjemce je opatřením, které bylo do zákona vtěleno s účinností od 1.1.2013 zákonem č. 502/2012 Sb.

Oprávněný příjemce, kterému vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit v souvislosti s přijetím vybraných výrobků z jiného členského státu, ručí za nezaplacenou daň z dodání tohoto zboží třetí osobě osobou, která toto zboží pořídila z jiného členského státu, ledaže prokáže, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň bude osobou, která toto zboží pořídila, řádně zaplacená. Správce daně může oprávněného příjemce vyzvat k prokázání, že přijal tato veškerá opatření. Oprávněný příjemce ručí za nezaplacenou daň pouze do výše daně vypočtené ze základu daně odpovídajícího ceně obvyklé včetně spotřební daně. Oprávněný příjemce může využít zvláštní způsob zajištění daně; využije-li oprávněný příjemce této možnosti, hledí se pro účely zvláštního způsobu zajištění daně na oprávněného příjemce jako na příjemce zdanitelného plnění, a na osobu, která pořídila zboží z jiného členského státu, které podléhá spotřební dani, a která dodala toto zboží třetí osobě, jako na poskytovatele zdanitelného plnění.

Ručení za nezaplacenou daň (§ 109)

S účinností od 1. 4. 2011 byl zaveden v ZDPH institut ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty. Takto bylo zakotveno ručení příjemce zdanitelného plnění v případech dle ust. § 109 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 písm. a) ZDPH. Již od dubna roku 2011 tedy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, nebo že poskytovatel zdanitelného plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo že dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny.

Institut ručení upravený v ZDPH byl následně rozšířen o další skutkové podstaty ručení, a to s účinností od 1. 1. 2012, resp. od 1. 1. 2013. Od 1. 1. 2012 je nově upraveno ručení příjemce zdanitelného plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Od 1. 1. 2013 je pak nově upraveno ručení příjemce zdanitelného plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup (s doplněním účinným od 1.1.2014),⁵⁾ dále ručení příjemce při přijetí zdanitelného plnění od tzv. nespolehlivého plátce a ručení příjemce při nákupu

⁴⁾ blíže viz Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013 (č.j. 3308/13/7001-21002-012287), Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb. (č.j. 14 232/13/7001-21002-012287), Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb. (č.j. 41 540/13/7001-21002-012287) a Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., v některých specifických případech provádění platebních transakcí (č.j. 49 115/13/7001-21002-012287), zveřejněné na Internetu Finanční správy ČR (www.financnisprava.cz): Daně a poplatky – Daně – Daň z přidané hodnoty – Informace, stanoviska a sdělení -Ručení)

⁵⁾ viz Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb. (č.j. 14 232/13/7001-21002-012287), Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb. (č.j. 41 540/13/7001-21002-012287)

pohonných hmot od osoby, u níž není v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrována jako jejich distributor.

Plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že

- a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění

- a) bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny,
- b) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko,⁶⁾ nebo
- c) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup,⁷⁾ a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně.⁸⁾

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.⁷⁾

Příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění není o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty.⁷⁾

S ručením za nezaplacenou daň souvisí institut upravený v § 109a ZDPH a nazvaný „**Zvláštní způsob zajištění daně**“, který však není ručitelskou formou zajištění. Pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, *aniž by byl vyzván jako ručitel*, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění. Úhrada za poskytovatele zdanitelného plnění se hradí jeho správcem daně.

Současně s platbou příjemce zdanitelného plnění způsobem zveřejněným správcem daně uvede

- a) identifikaci poskytovatele zdanitelného plnění,
- b) daň, na kterou je úhrada určena,
- c) identifikaci příjemce zdanitelného plnění,

⁶⁾ s účinností od 1.1.2012 na základě zákona č. 370/2011 Sb.

⁷⁾ s účinností od 1.1.2013 na základě zákona č. 502/2012 Sb.

⁸⁾ s účinností od 1.1.2014 na základě zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

- d) den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.⁹⁾

Pokud je úhrada za poskytovatele zdanitelného plnění provedena bez uvedení dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo dne přijetí úplaty, má se za to, že takovým dnem je den přijetí platby správcem daně. Částka uhrazená za poskytovatele zdanitelného plnění se přijímá a eviduje na jeho osobním depozitním účtu. Ke dni splatnosti daně se tato částka převede na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelného plnění s datem platby k tomuto dni; dojde-li k úhradě později, převede se na osobní daňový účet s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu. Byla-li daň, na kterou je úhrada určena, zcela nebo zčásti uhrazena, použije se částka převáděná z osobního depozitního účtu nebo její část jako úhrada daně na osobním daňovém účtu poskytovatele zdanitelného plnění.

3. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“)

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“)

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění platném do 31.12.2013 (dále jen „ObchZ“)

Jestliže povinnost ručení za závazek obchodní společnosti nebo družstva vznikla do 31.12.2013, řídí se tato povinnost ustanoveními ObchZ. Jestliže povinnost ručení za dluh obchodní korporace vznikla počínaje dnem 1.1.2014, řídí se ustanoveními ZOK a podpůrně ustanoveními OZ.¹⁰⁾

Obchodními korporacemi jsou obchodní společnosti a družstva (§ 1 odst. 1 ZOK).

Vznik konkrétní ručiteléské povinnosti společníka obchodní společnosti je třeba vztahovat ke vzniku konkrétní daňové povinnosti, z níž vyplývají daňové nedoplatky, které je ručitel (společník) povinen při naplnění zákonných podmínek uhradit namísto dlužníka (obchodní společnosti), nikoliv ke vzniku všeobecné povinnosti ručení za dluhy obchodní společnosti spojené se vznikem účasti konkrétního společníka v této společnosti. Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající (§ 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „DŘ“). Ručení společníka za nedoplatky obchodní společnosti vyplývající z daňových povinností vzniklých za účinnosti ObchZ se nadále řídí příslušnými ustanoveními ObchZ.

Ručení dle ObchZ i ZOK zajišťuje závazky (dluhy), tj. také daňové dluhy,¹¹⁾ obchodní korporace (společnosti) včetně jejich příslušenství.¹²⁾

⁹⁾ Oprávněný příjemce zde uvede datum přijetí vybraných výrobků z jiného členského státu; toto datum se pro účely identifikace platby považuje za datum uskutečnění zdanitelného plnění [viz Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013 (č.j. 3308/13/7001-21002-012287)].

¹⁰⁾ Zákonem č. 90/2012 Sb. a zákonem č. 89/2012 Sb. se řídí práva a povinnosti vzniklé ode dne jeho účinnosti (viz § 775 ZOK, § 3028 OZ).

¹¹⁾ K pojmu „daňový dluh“ viz § 153 odst. 2 DŘ. Pojem „dluh“ v právní úpravě soukromého práva účinné od 1.1.2014 představuje povinnost dlužníka uspokojit právo věřitele na určité plnění (§ 1721 OZ). Pojmem „dluh“ je označována jak povinnost plnění, jehož splatnost ještě nenastala (nesplatný dluh), tak i povinnost plnění, jehož splatnost již nastala či uplynula (splatný dluh) – srov. např. § 1962 OZ. Obsahově je ovšem toto vymezení bližší pojmu „daňová povinnost“ ve smyslu § 3 DŘ.

3.1. Ručení společníků obchodní společnosti za závazky společnosti, které vzniklo za účinnosti ObchZ, je v základu upraveno ustanoveními § 56 odst. 5 a 6 ObchZ, přičemž současně tato ustanovení určují výjimky z obecného rozsahu ručení společníků pro případy zrušení společnosti s likvidací a prohlášení konkursu na majetek společnosti. ZOK obdobné společné ustanovení o ručení společníků obchodní společnosti neobsahuje, **obecná úprava** ručení za dluhy je obsažena v § 2018 až § 2028 OZ.

V obecné rovině se zákonná povinnost ručení společníků obchodní společnosti za její závazky, která vznikla za účinnosti ObchZ, řídí ustanoveními ObchZ o ručení (§ 303 a násl.), pokud z jiných ustanovení ObchZ nevyplývá něco jiného (§ 56 odst. 5 a § 312 ObchZ). Ustanovení § 305 až 311 ObchZ platí přiměřeně i pro ručení, které vzniklo ze zákona. Odchylné normy ohledně ručení společníků jednotlivých obchodních společností jsou upraveny v ustanoveních ObchZ týkajících se různých typů obchodních společností (§ 86 a § 87 ObchZ pro veřejnou obchodní společnost; § 93a § 95 ObchZ pro komanditní společnost; § 106 odst. 2 ObchZ pro společnost s ručením omezeným).

Rozsah ručení společníků dle jednotlivých typů společností:

- **veřejná obchodní společnost:** Společníci ručí za dluhy společnosti společně a nerozdílně (viz § 95 odst. 1 ZOK; ObchZ obsahuje v zásadě shodnou normu v ustanovení § 86). Rozsah ručení není zákonem omezen, společníci ručí celým svým majetkem.
- **komanditní společnost:** Komplementář ručí za dluhy společnosti neomezeně (celým svým majetkem). Komanditista, jehož jméno je uvedeno ve firmě, ručí za dluhy společnosti jako komplementář. Komanditista, jehož jméno není uvedeno ve firmě, ručí za dluhy společnosti omezeně, a to s ostatními společníky společně a nerozdílně do výše svého nesplaceného vkladu podle stavu zápisu v obchodním rejstříku (§ 118 a § 122 ZOK). Pokud společenská smlouva určí, že komanditisté ručí za dluhy společnosti do výše určené částky (dále jen „komanditní suma“), uvede se tato částka ve společenské smlouvě. Nelze sjednat nižší komanditní sumu, než kolik činí vklad komanditisty. Za dluhy společnosti ručí komanditista s ostatními společníky společně a nerozdílně do výše jeho komanditní sumy zapsané v obchodním rejstříku v době, kdy je věřitel vyzval k plnění (§ 129 ZOK). Komanditní suma se snižuje v rozsahu, ve kterém komanditista splnil svou vkladovou povinnost (§ 130 ZOK).¹³ Změny komanditní sumy jsou účinné jejich zápisem do obchodního rejstříku. Pokud však komanditista nebo společnost s jeho souhlasem uveřejnili zvýšení jeho komanditní sumy anebo to věřitelům jinak oznámili, ručí komanditista s ostatními společníky společně a nerozdílně do výše zvýšené komanditní sumy bez ohledu na to, zda je již zapsána v obchodním rejstříku (§ 131 ZOK). Pokud ze společných ustanovení části druhé ZOK neplyne něco jiného, použijí se na komanditní společnost přiměřeně ustanovení o veřejné obchodní společnosti (§ 119 ZOK). Obdobnou úpravu rozsahu ručení komanditisty a komplementáře za závazky komanditní společnosti obsahovala

¹² Viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 101/2004-58 ze dne 24.7.2007 (Sbírka rozhodnutí NSS č. 1352/2007) a navazující rozsudek č.j. 1 Afs 101/2004-65 ze dne 5.9.2007 (www.nssoud.cz).

¹³ Skutečný rozsah ručení komanditisty, který ručí do výše komanditní sumy, je tedy určen rozdílem mezi výší komanditní sumy a výší splacené části jeho vkladu (dle stavu zápisu v obchodním rejstříku) – viz § 130 a § 131 ZOK. Po úplném splacení vkladu tak bude komanditista nadále ručit jen v rozsahu, ve kterém komanditní suma přesahuje výši jeho vkladu. Např. vklad komanditisty činí 30 000 Kč a jeho komanditní suma činí 50 000 Kč. Po splacení části vkladu ve výši 10 000 Kč ručí komanditista jen do výše 40 000 Kč, a to od okamžiku zápisu změny do obchodního rejstříku. Po úplném splacení vkladu bude komanditista nadále ručit za dluhy společnosti do výše 20 000 Kč. Komanditista, který byl již věřitelem vyzván ke splnění ručitelské povinnosti, však zásadně ručí tomuto věřiteli v rozsahu odpovídajícím stavu zápisu v obchodním rejstříku ke dni, kdy se výzva stala vůči němu účinnou.

ust. § 93 a § 95 ObchZ; tento zákoník však neupravoval komanditní sumu a nebylo-li stanoveno jinak, použila se za účinnosti ObchZ na komanditní společnost přiměřeně ustanovení ObchZ o veřejné obchodní společnosti a na právní postavení komanditistů ustanovení o společnosti s ručením omezeným (§ 93 odst. 4 ObchZ).

- **společnost s ručením omezeným:** Společníci ručí za dluhy společnosti společně a nerozdílně do výše, v jaké nespĺnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění (§ 132 odst. 1 ZOK). Nároky společníka, který poskytl plnění jako ručitel, jsou upraveny v § 134 ZOK. Shodný rozsah ručení byl stanoven v § 106 odst. 2 ObchZ, totéž ustanovení rovněž upravovalo nároky společníka, který poskytl plnění jako ručitel.¹⁴⁾ ¹⁵⁾ ObchZ navíc výslovně uváděl, že zaplacením kterémukoliv z věřitelů ručení nezaniká, ani se nesnižuje jeho rozsah.

Povinnost ručitelů splnit dluh (závazek) společnosti společně a nerozdílně znamená, že jsou povinni plnit jeden za všechny a všichni za jednoho. Tomu odpovídá právo správce daně jakožto věřitele požadovat plnění nebo jeho libovolnou část na všech ručitelích, jen na některých nebo na kterémkoliv z nich. Jestliže dluh splní jeden z ručitelů, povinnost ostatních tím zanikne. Mezi sebou se ručitelé vypořádají obdobně jako spoludlužníci (§ 1872 až § 1876 a § 2026 odst. 1, § 2027 OZ; dříve § 307 a § 311 ObchZ).

Ručení nezaniká, jestliže dluh zanikl pro nemožnost plnění dlužníka a dluh je splnitelný ručitelem nebo pro zánik právnické osoby, jež je dlužníkem (§ 2026 odst. 2 OZ; obdobně viz § 56 odst. 5, § 311 odst. 2 a § 312 ObchZ).

3.2. Z hlediska uplatnění rozsahu ručení společníků společnosti s ručením omezeným je pro ručitelskou povinnost, která se řídí ZOK, rozhodující stav souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků společnosti s ručením omezeným zapsaný v obchodním rejstříku ke dni oznámení¹⁶⁾ výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem podle § 171 DŘ. Případná pozdější změna stavu zápisu v obchodním rejstříku ohledně výše splnění vkladové povinnosti nemá na rozsah ručení společníka, který byl již vyzván k zaplacení nedoplatku jako ručitel, vliv, neboť jeho ručitelská povinnost je na základě § 132 odst. 1 ZOK zakotvena k okamžiku účinnosti výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem. Plnění, které společník společnosti s ručením omezeným poskytne věřiteli z titulu ručení za dluhy společnosti, se především započítává na splnění jeho nejdříve splatné vkladové povinnosti. Není-li započtení možné, např. proto, že vkladová povinnost společníka byla již zatím zcela splněna, obchodní společnost nebo ostatní společníci společníkovi jím poskytnuté plnění nahradí postupem dle § 134 odst. 2 ZOK, přičemž i zde zákon při určení poměru, ve kterém se společníci podílejí na poskytnutí náhrady, vychází ze stavu splnění jejich vkladové povinnosti zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byl společník jako ručitel vyzván k plnění.

Obdobná pravidla se uplatní rovněž pro komanditistu, který ručí do výše komanditní sumy. Rozsah ručení takového komanditisty je vymezen stavem zápisu komanditní sumy v obchodním rejstříku k okamžiku oznámení výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem [§ 129

¹⁴⁾ viz důvodová zpráva k návrhu zákona o obchodních korporacích (Sněmovní tisk č. 363, 6. volební období Poslanecké sněmovny, od r. 2010)

¹⁵⁾ Podle přechodných ustanovení (čl. VIII., bod 14) zákona č. 370/2000 Sb. se ustanovení o ručení společníků společnosti s ručením omezeným podle tohoto zákona nepoužije na závazky, které vznikly přede dnem nabytí jeho účinnosti, tj. přede dnem 1. 1. 2001. V takovém případě je třeba aplikovat předchozí úpravu ručení v obchodním zákoníku platnou do 31. 12. 2000.

¹⁶⁾ Oznámením rozhodnutí se pro účely daňového řádu rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí (§ 101 odst. 6 DŘ). Vůči příjemci rozhodnutí je rozhodnutí účinné okamžikem jeho oznámení (§ 101 odst. 5 DŘ).

odst. 2 písm. c) ZOK]. Pozdější změna komanditní sumy již nemá na rozsah ručení komanditisty, který byl již vyzván jako ručitel k uhrazení dluhu, vliv. Tato norma je však výslovně uvedena jako výjimka z obecné úpravy komanditní společnosti, proto by se měla uplatnit pouze ve vztahu ke komanditistovi, který ručí do výše komanditní sumy.

Z hlediska rozsahu ručení komanditisty, který za dluhy komanditní společnosti ručí do výše svého nesplaceného vkladu *dle stavu zápisu v obchodním rejstříku*, a z hlediska rozsahu ručitelské povinnosti společníka společnosti s ručením omezeným, která se řídí ObchZ, je rozhodující aktuální stav zápisu v obchodním rejstříku, bez vazby na výzvu ke splnění ručitelské povinnosti [viz § 122 a § 131 odst. 1 ZOK a srov. s § 129 odst. 2 písm. c) a § 132 odst. 1 ZOK; § 106 ObchZ¹⁷⁾]. Zákon zde rozsah ručení nezakotvuje k okamžiku, kdy je ručitel vyzván věřitelem ke splnění dluhu. Dojde-li tedy k zápisu snížení nesplacené části vkladu komanditisty komanditní společnosti nebo souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků v případě společníka společnosti s ručením omezeným, jehož ručitelská povinnost se řídí ObchZ, do obchodního rejstříku v průběhu případného řízení o odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem, přihlédne k této skutečnosti odvolací orgán z úřední povinnosti, i pokud to ručitel nenamítá.¹⁸⁾ V takovém případě je rozhodující aktuální stav zápisu v obchodním rejstříku v době vydání rozhodnutí o odvolání. Správnost a zákonnost výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem, případně rozhodnutí o odvolání proti ní, pokud tato rozhodnutí vycházejí ze stavu zápisu v obchodním rejstříku aktuálního v době jejich vydání, však nelze napadat jen z toho důvodu, že později došlo ke změně zápisu. V řízení o zajištění a vymáhání daní nelze přezkoumávat správnost a zákonnost exekučního titulu (výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem), jímž je správce daně v tomto řízení vázán;¹⁹⁾ na změnu zápisu výše nesplaceného vkladu v obchodním rejstříku by však mělo být reagováno částečným či úplným zastavením daňové exekuce. Není-li již možné změnu zápisu v obchodním rejstříku s ohledem na aktuální stav daňového řízení v tomto řízení zohlednit a plní-li společník jako ručitel na dluh obchodní společnosti nad rámec výše svého nesplaceného vkladu (resp. souhrnu nesplacených vkladů všech společníků) dle aktuálního stavu zápisu v obchodním rejstříku, dochází tím na straně obchodní společnosti k bezdůvodnému obohacení ve smyslu § 2991 odst. 2 OZ, jelikož za ni bylo plněno to, co po právu měla plnit sama.

Společník obchodní společnosti, případně jiná osoba, která plní dluh společnosti jako ručitel v rozsahu své existující ručitelské povinnosti, a současně nemůže vůči společnosti postupovat podle § 134 ZOK, má v souladu s § 1937 OZ vůči společnosti nárok na vyrovnání toho, co za společnost jako ručitel plnila. Ustanovení § 1937 OZ však nelze plnohodnotně aplikovat při plnění ručitele na daňový dluh, jelikož případný přechod daňové (veřejnoprávní) pohledávky na jinou osobu se řídí normami veřejného práva, a tato úprava není normami soukromého práva dotčena (viz § 1 odst. 1 a § 3029 odst. 2 OZ). Ručitel může v takovém případě vůči dlužníkovi uplatnit nárok na vyrovnání toho, co z titulu ručení za něj plnil, nevstupuje však do práv správce daně v postavení veřejnoprávního věřitele daňové pohledávky. Ručitel, který byl vyzván k úhradě nedoplatku, může od správce daně požadovat informace o daňovém dluhu, který splnil (§ 172 odst. 1 a 2 DŘ).

Pravidla ručení za dluhy obchodní společnosti v případě změn v osobách společníků jsou upravena v příslušných ustanoveních u jednotlivých typů obchodních společností. Společník, který přistoupil do veřejné obchodní společnosti, ručí i za dluhy

¹⁷ viz také usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Odo 629/2003 z 27.1.2004 a sp. zn. 29 Cdo 281/2000 z 20.6.2000 (www.nsouid.cz) a rozsudek Krajského soudu v Brně č.j. 30 Ca 110/2001-30 z 8.12.2003, zveřejněný ve Sběrce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 182/2004 (www.nssoud.cz)

¹⁸ O podaném odvolání může rozhodnout i správce daně v rámci tzv. autoremedury za podmínek ust. § 113 odst. 1 písm. a), příp. b) DŘ.

¹⁹ viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 93/2012-44 (www.nssoud.cz) a také usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 2020/98 z 14.4.1999, sp. zn. 20 Cdo 554/2002 z 25.10.2002, sp. zn. 20 Cdo 3535/2007 z 28.5.2009 a sp. zn. 20 Cdo 2901/2009 z 15.10.2010 (www.nsouid.cz)

společnosti vzniklé před jeho přistoupením (okruh zákonných ručitelů se tedy rozšiřuje o tohoto nového společníka, který přistupuje k ručení současných i bývalých společníků za dluhy společnosti). Jestliže zanikne účast společníka ve veřejné obchodní společnosti, ručí jen za ty dluhy společnosti, které vznikly před zánikem jeho účasti; zánikem účasti společníka ve veřejné obchodní společnosti se tedy okruh ručitelů za již existující dluhy společnosti nezmenšuje (viz § 95 odst. 1, § 110 odst. 2 a § 111 odst. 1 ZOK).²⁰⁾ Totéž platí i pro společníky, kteří za účinnosti ZOK přistoupili do komanditní společnosti, resp. získali v ní podíl, nebo jejichž účast ve společnosti zanikla, a to na základě § 119 ZOK. Pro přistoupení společníka do veřejné obchodní společnosti a komplementáře do komanditní společnosti za účinnosti ObchZ se uplatní § 87 ObchZ (ve spojení s § 93 odst. 4 ObchZ), který obsahuje v podstatě shodnou úpravu jako citovaná ustanovení ZOK. Rozsah ručení komanditisty, který do komanditní společnosti přistoupil nebo v ní získal podíl za účinnosti ObchZ, za dříve vzniklé závazky společnosti se řídí ustanoveními upravujícími ručení společníka společnosti s ručením omezeným (viz § 93 odst. 4 ObchZ).

Při převodu podílu ve společnosti s ručením omezeným přechází povinnost ručení dosavadního společníka za existující i budoucí dluhy společnosti na nabyvatele podílu (nového společníka). Správce daně vychází z údajů zapsaných v obchodním rejstříku v době vydání výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem, ledaže je mu prokázán účinný převod podílu ještě před zveřejněním v obchodním rejstříku (srov. § 8 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob). Účinnosti vůči účastníkům a společnosti smlouva o převodu podílu nabývá udělením souhlasu příslušným orgánem společnosti, je-li vyžadován společenskou smlouvou, a doručením (schválené) smlouvy s úředně ověřenými podpisy společnosti (§ 207 až § 209 ZOK). Bude-li správci daně v postavení věřitele prokázáno, že účinná smlouva o převodu podílu byla řádně doručena společnosti, je povinen zohlednit změnu v osobě ručitele, bez ohledu na stav zápisu osob společníků v obchodním rejstříku.

Po změně společníka převodem podílu ručí převodce ve vztahu ke společnosti za to, že nabyvatel podílu splní ty dluhy vůči společnosti, které na něj přešly převodem podílu (§ 208 a § 209 ZOK; dříve § 115 odst. 3 ObchZ).

Dojde-li v obchodním rejstříku ke změně zápisu o osobě společníka společnosti s ručením omezeným nebo k prokázání účinného převodu podílu (§ 208 odst. 1 a § 209 odst. 2 ZOK) během řízení o odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem, přihlédne k této skutečnosti odvolací orgán z úřední povinnosti, i pokud to ručitel nenamítá.¹⁸⁾ V takovém případě je rozhodující aktuální stav zápisu v obchodním rejstříku, resp. stav prokázáný, v době vydání rozhodnutí o odvolání. Stejně tak je správce daně povinen přihlížet k aktuálnímu stavu zápisu osob společníků v obchodním rejstříku po celou dobu daňového řízení až do případné konečné realizace ručitelské povinnosti (zaplacení či vymožení ručitelova dluhu). Správnost a zákonnost výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem, případně rozhodnutí o odvolání proti ní, pokud tato rozhodnutí vycházejí ze stavu zápisu v obchodním rejstříku aktuálního v době jejich vydání, však nelze napadat jen z toho důvodu, že později došlo ke změně zápisu, ledaže bude prokázáno, že správci daně byl účinný převod podílu znám ještě před vydáním rozhodnutí (srov. § 8 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob). V řízení o zajištění a vymáhání daní nelze přezkoumávat správnost a zákonnost exekučního titulu (výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem), jímž je správce daně v tomto řízení vázán;¹⁹⁾ na změnu osoby společníka společnosti s ručením omezeným (ručitele) by však mělo být reagováno zastavením daňové exekuce, případně jejím nezahájením. Není-li již možné změnu zápisu v obchodním rejstříku s ohledem na aktuální stav daňového řízení v tomto řízení zohlednit a plní-li bývalý společník společnosti s ručením omezeným jako „ručitel“ na dluh obchodní společnosti i poté, co byl vymazán z obchodního rejstříku, dochází tím na straně obchodní společnosti

²⁰⁾ Společník, jehož účast za trvání veřejné obchodní společnosti zanikla, ručí tedy i za daň, která byla vyměřena či doměřena po zániku jeho účasti, pokud vznik daňové povinnosti nastal v období, ve kterém byl ještě společníkem. Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající (§ 3 DR).

k bezdůvodnému obohacení ve smyslu § 2991 odst. 2 OZ, jelikož za ni bylo plněno to, co po právu měla plnit sama.

3.3. ZOK neobsahuje omezení ručitelství povinnosti společníků obchodní společnosti pro případ, že **na majetek obchodní společnosti byl prohlášen konkurs** (srov. § 56 odst. 5 ObchZ); *ručitelská povinnost společníků, která se řídí ZOK* - tzn. vztahuje se k daňovým povinnostem vzniklým za účinnosti ZOK ²⁾ - není tedy pro případ prohlášení konkursu na majetek společnosti nikterak omezena a trvá v nezměněném rozsahu jako před prohlášením konkursu [viz také § 183 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů – dále jen „insolvenční zákon“].

Pokud bude za účinnosti ZOK rozhodnuto, že **obchodní společnost nebo družstvo** (obchodní korporace) **je v úpadku** podle insolvenčního zákona, **může soud** na návrh insolvenčního správce nebo věřitele obchodní korporace (tj. i správce daně) **rozhodnout** za podmínek stanovených v ust. § 68 ZOK, **že člen nebo bývalý člen statutárního orgánu, osoba v obdobném postavení člena statutárního orgánu anebo vlivná či ovládající osoba** (viz § 69 odst. 2, § 76 odst. 3 ve spojení s § 71 odst. 1 a § 74 odst. 1 ZOK) **ručí za splnění povinností obchodní korporace**. Podmínkou pro vydání takového rozhodnutí je, že tento člen nebo bývalý člen statutárního orgánu obchodní korporace nebo osoba v obdobném postavení, popř. tato vlivná či ovládající osoba, věděli nebo měli a mohli vědět, že je obchodní korporace v hrozícím úpadku, a v rozporu s péčí řádného hospodáře neučinili za účelem jeho odvrácení vše potřebné a rozumně předpokladatelné. Uvedený postup se nepoužije na člena nebo bývalého člena statutárního orgánu obchodní korporace či osobu v obdobném postavení, kteří byli do funkce prokazatelně ustaveni za účelem odvrácení úpadku nebo jiné nepříznivé hospodářské situace obchodní korporace a svou funkci vykonávali s péčí řádného hospodáře. Je-li v řízení před soudem posuzováno, zda člen orgánu obchodní korporace jednal s péčí řádného hospodáře, nese důkazní břemeno tento člen, ledaže soud rozhodne, že to po něm nelze spravedlivě požadovat (§ 52 ZOK). Obecná charakteristika jednání s péčí řádného hospodáře je uvedena v § 51 odst. 1 ZOK: Pečlivě a s potřebnými znalostmi jedná ten, kdo mohl při podnikatelském rozhodování v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu obchodní korporace; to neplatí, pokud takovéto rozhodování nebylo učiněno s nezbytnou loajalitou.

Vlivná osoba ve smyslu § 71 odst. 1 ZOK, resp. řídicí osoba v koncernu podle § 79 ZOK, která svým ovlivněním, resp. řízením, způsobila obchodní korporaci takovou újmu, která vedla k jejímu úpadku nebo obecně k neschopnosti plnit řádně a včas své dluhy, ručí ze zákona za dluhy ovlivněné (řízené) osoby, které tato nemůže v důsledku škodlivého ovlivnění ve smyslu § 71 odst. 1 ZOK svým věřitelům zcela nebo zčásti splnit (viz § 71 a § 72 ZOK). Nezbytným předpokladem pro vznik ručení z tohoto důvodu je však předchozí vznik újmy v přímé souvislosti s ovlivněním (řízením), jejímž následkem je neschopnost obchodní korporace plnit řádně a včas své dluhy, zjištění odpovědné osoby a uplatnění nároku na náhradu újmy ve smyslu § 71 odst. 1 ZOK poškozenou obchodní korporací vůči této osobě. Správce daně si v této věci nemůže sám učinit úsudek, neboť se jedná o vnitřní vztahy obchodní korporace. Odpovědná osoba se může povinnosti nahradit újmu zprostit za podmínek uvedených v § 71 odst. 1 ZOK, to jí však nezabavuje ručitelství povinnosti (viz dále bod 3.6.). Jedině řídicí osoba v koncernu se může své ručitelství povinnosti zprostit, a to za podmínek uvedených v § 72 ZOK; zproštění však nepřichází v úvahu, dojde-li v důsledku řízení k úpadku řízené osoby a také tehdy, pokud členové koncernu existenci koncernu bez zbytečného odkladu neuveřejnili na svých internetových stránkách (§ 79 odst. 3 ZOK).

Byl-li na majetek obchodní společnosti prohlášen konkurs, uplatní se *ručitelská povinnost společníků, která se řídí ObchZ*, tzn. vztahuje se k daňovým povinnostem vzniklým za účinnosti ObchZ, ²⁾ jen do výše, v níž věřitelé, kteří včas přihlásili své pohledávky, nebyli v konkursním řízení uspokojeni (§ 56 odst. 5 ObchZ). Toto omezení rozsahu ručení se týká jen dluhů společnosti, které vznikly před konkursem či v jeho průběhu (tzn. pohledávek, které

měly být přihlášeny, pohledávek za podstatou a pohledávek jim na roveň postavených - § 173 a násl., § 168 a § 169 insolvenčního zákona, § 20 a § 31 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „ZKV“). Společníci v tomto případě zcela přestávají ručit za pohledávky, které nebyly věřiteli společnosti řádně přihlášeny do konkursu, resp. v konkursu uplatněny (§ 173 a násl., § 203 insolvenčního zákona, § 31 a § 32 ZKV). Řádným přihlášením pohledávky do konkursu je v této souvislosti třeba rozumět stav, kdy přihláška pohledávky byla v řízení akceptována (§ 185, § 188 odst. 2 insolvenčního zákona; § 20 odst. 3 ZKV), nebyla věřitelem vzata zpět (§ 184 insolvenčního zákona), a prošla přezkumným jednáním (§ 190 a násl. insolvenčního zákona; § 21 a násl. ZKV), a v případě pohledávky za podstatou její řádné uplatnění postupem podle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona. Pojem „řádné přihlášení pohledávky“ však již nezahrnuje zjištění pohledávky v konkursu (§ 201 insolvenčního zákona, § 23 a násl. ZKV). Zjištění či popření pohledávky má účinky pouze v rámci probíhajícího insolvenčního řízení a jeho procesních subjektů (§ 201 odst. 4 a § 9 insolvenčního zákona; § 25 odst. 1 ZKV), a to ve vztahu k nároku na uspokojení pohledávky z majetkové podstaty; nikterak však nedopadá do vztahů jiných osob, např. osob poskytujících k těmto pohledávkám zajištění.

Omezení ručení se nevztahuje na ty pohledávky, které za společností vznikly ještě po ukončení konkursu, na pohledávky vyloučené z uspokojení v konkursu (§ 170 zákona č. 182/2006 Sb.; § 33 zákona č. 328/1991 Sb.)²¹⁾ a rovněž nedopadá na případy, kdy byl úpadek společnosti řešen jiným způsobem než konkursem (tj. reorganizací nebo vyrovnáním).

3.4. Na existenci a rozsah ručení společníka obchodní společnosti po zániku společnosti, k němuž došlo za účinnosti ZOK, se aplikuje obecná úprava obsažená v § 2026 odst. 2 OZ; zánikem obchodní společnosti nezaniká povinnost ručení jejich společníků za dluhy společnosti. Tato povinnost nadále trvá nejméně ve stejném rozsahu, v jakém existovala ke dni zániku společnosti. Při **zrušení obchodní společnosti s likvidací** ručí všichni společníci za její dluhy po jejím zániku do výše svého podílu na likvidačním zůstatku; ti z nich, kteří ručili za dluhy společnosti i za jejího trvání, však ručí zásadně nejméně v rozsahu, v němž ručili za jejího trvání. Mezi sebou se společníci vyrovnají stejným způsobem jako při ručení za trvání společnosti. Jestliže společníci za trvání společnosti za dluhy společnosti neručili, vypořádají se mezi sebou podle poměru svých podílů ke dni zániku společnosti (§ 39 ZOK). Je-li tudíž podíl společníka na likvidačním zůstatku vyšší, než kolik by činila jeho ručitelská povinnost za trvání společnosti (např. vyšší než souhrn všech nesplacených částí vkladů společníků s.r.o.), pak ručí společník až do výše svého podílu na likvidačním zůstatku (tzn. ve větším rozsahu než za trvání společnosti), je-li jeho podíl na likvidačním zůstatku nižší, ručí společník ve stejném rozsahu jako za trvání společnosti. Společník, který za trvání společnosti za její dluhy neručil vůbec, ručí po jejím zániku do výše svého podílu na likvidačním zůstatku.²²⁾

Po zániku společnosti, k němuž došlo za účinnosti ObchZ, ručí společníci za závazky společnosti stejně jako za jejího trvání, přičemž se vychází ze stavu zápisu v obchodním rejstříku ke dni výmazu společnosti. Pokud se společnost zrušuje s likvidací, ručí společníci za její závazky do výše svého podílu na likvidačním zůstatku (§ 75, § 61 ObchZ), nejméně však v rozsahu, v němž za ně ručili za trvání společnosti (§ 56 odst. 6 ObchZ).

²¹⁾ Viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 33 Cdo 2169/2008 ze dne 22.9.2010 (www.nsoud.cz; Sbíрка rozhodnutí a stanovisek NS č.77/2011, Soubor civilních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu č.C9226).

²²⁾ Na trvání ručitelské povinnosti společníků zaniklé obchodní společnosti nemá vliv skutečnost, že tato společnost má právního nástupce, na něž přešly její dluhy (viz rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 32 Odo 616/2002 z 6.3.2003, zveřejněný v Souboru civilních rozhodnutí a stanovisek nejvyššího soudu, C 1760)

3.5. Správce vkladů do obchodní korporace vydá tomu, kdo je oprávněn podat návrh na zápis do obchodního rejstříku, písemně prohlášení o splnění vkladové povinnosti nebo její části jednotlivými vkladateli. Prohlášení se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku, ledaže zákon zápis rozsahu splnění vkladové povinnosti do obchodního rejstříku nevyžaduje. Uvede-li správce vkladů v prohlášení vyšší částku, než ve které byla vkladová povinnost splněna, ručí věřitelům obchodní korporace za její dluhy až do výše tohoto rozdílu; ručení správce vkladů zaniká, nebyla-li pohledávka vůči obchodní korporaci uplatněna u soudu ²³⁾ do 5 let od vzniku obchodní korporace (§ 24 ZOK). Ručitelská povinnost správce vkladu, která vznikla za účinnosti ObchZ, se řídí ustanovením § 60 odst. 4 ObchZ, jež obsahuje v zásadě shodnou úpravu s tím rozdílem, že existence ručitelské povinnosti je omezena dobou pěti let od zápisu společnosti do obchodního rejstříku, přičemž na rozdíl od § 24 odst. 2 ZOK se výslovně nevyžaduje uplatnění pohledávky vůči obchodní společnosti v této lhůtě u soudu.

3.6. Každý, kdo pomocí svého vlivu v obchodní korporaci (dále jen „*vlivná osoba*“) rozhodujícím významným způsobem ovlivní chování obchodní korporace (dále jen „*ovlivněná osoba*“) k její újmě, tuto újmu nahradí, ledaže prokáže, že mohl při svém ovlivnění v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu ovlivněné osoby. **Vlivná (popř. řídicí) osoba ručí věřitelům ovlivněné (popř. řízené) osoby** za splnění těch dluhů, které jim ovlivněná osoba nemůže v důsledku ovlivnění k její újmě zcela nebo zčásti splnit (§ 71 a § 72, § 73 odst. 3 ZOK). Vzniku ručení u vlivné osoby musí předcházet aktivní jednání poškozené společnosti směřující k určení vzniku újmy a uplatnění její náhrady vůči konkrétní vlivné osobě. Správce daně není oprávněn si sám činit úsudek ohledně toho, zda společnosti vznikla újma ve smyslu § 71 odst. 1 ZOK a kdo za ni odpovídá.²⁴⁾

Zodpovědnosti za újmu a povinnosti ručení se může vlivná osoba zprostit tehdy, jedná-li se o řídicí osobu v koncernu (§ 79 ZOK), která prokáže, že újma ovlivněné (řízené) osobě vznikla v zájmu řídicí osoby nebo jiné osoby, se kterou tvoří koncern, a byla nebo bude v rámci tohoto koncernu vyrovnána. Dojde-li však v důsledku jednání řídicí osoby vůči řízené osobě k úpadku řízené osoby, nemůže se řídicí osoba zprostit své odpovědnosti za způsobenou újmu a ručitelské povinnosti ve vztahu k věřitelům řízené osoby podle § 71 odst. 1 až 3 ZOK; ustanovení o zproštění povinnosti hradit újmu a zproštění ručitelské povinnosti se nepoužije také tehdy, pokud členové koncernu bez zbytečného odkladu nezveřejnili na svých internetových stránkách existenci koncernu (viz § 72 a § 79 odst. 3 ZOK).

Zákonné ručení vlivné osoby za dluhy společnosti na základě ust. § 71 ZOK nemůže nastoupit, pokud nedošlo v důsledku ovlivnění ke vzniku takové újmy, která vede k neschopnosti ovlivněné osoby řádně plnit své dluhy. Text ustanovení § 71 odst. 3 ZOK však výslovně nespojuje vznik ručitelské povinnosti vlivné osoby s její povinností

²³⁾ Otázka, zda pojem „uplatněna u soudu“ lze vykládat extenzivně jako jakoukoliv formu zákonem dovoleného uplatnění pohledávky vůči společnosti u příslušného orgánu veřejné moci či subjektu (např. rozhodce) za účelem dosažení její úhrady, resp. získání exekučního titulu, bude muset být zodpovězena judikatorním výkladem. Veřejnoprávní pohledávky zpravidla u soudu za účelem získání exekučního titulu uplatňovány nejsou, exekučním titulem je již samo rozhodnutí orgánu veřejné moci ukládající peněžité plnění. Zde je pak na místě zmínit ust. § 1 odst. 1 OZ, které uvádí zásadu, že uplatňování soukromého práva je nezávislé od uplatňování práva veřejného. Z toho by bylo možno dovodit, že uplatnění veřejnoprávní pohledávky vůči obchodní korporaci u soudu není nezbytnou podmínkou pro zachování ručitelské povinnosti správce vkladu, pokud lze ve stanovené pětileté lhůtě exekuční titul získat procedurami veřejného práva.

²⁴⁾ Nejde 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 společností 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.

způsobenou újmu ovlivněné osobě také nahradit; rozhodujícím kritériem je zde pouze vznik určité kvalifikované újmy v důsledku ovlivnění, která způsobí, že ovlivněná osoba nemůže řádně plnit své dluhy. Lze tedy předpokládat, že ručení vlivné osoby za dluhy ovlivněné osoby, které tato osoba nemůže řádně splnit v důsledku škodlivého ovlivnění popsaného v ust. § 71 odst. 1 ZOK, vzniká i tehdy, pokud se vlivná osoba vyviní z povinnosti způsobenou újmu nahradit, tj. prokáže, že mohla při ovlivnění v dobré víře předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu ovlivněné osoby, což odpovídá principu ochrany věřitelů (třetích osob) před negativními dopady nestandardních vnitřních poměrů dlužníka.

Shora zmíněné ustanovení § 71 ZOK však výslovně nedopadá na členy statutárních orgánů ovlivněné obchodní korporace a jejího prokuristu. Obecná právní úprava **ručení člena orgánu právnické osoby za dluhy právnické osoby** je obsažena v ustanovení **§ 159 OZ** a uplatní se i vůči obchodním korporacím. Nenahradil-li člen voleného orgánu právnické osobě (tj. také obchodní korporaci) škodu, kterou jí způsobil porušením povinnosti při výkonu funkce, ačkoliv byl povinen škodu nahradit, ručí věřiteli právnické osoby za její dluh v rozsahu, v jakém škodu nenahradil, pokud se věřitel nemůže domoci plnění na právnické osobě. Podmínkou pro vznik ručitelské 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.²⁴⁾ Pod pojmem „*člen voleného orgánu společnosti*“, použitým v ustanovení § 159 OZ, je nutno rozumět fyzickou nebo právnickou osobu, která je členem orgánu právnické osoby a která je do funkce volena, jmenována či jinak povolána (viz § 152 a § 154 OZ).

Obdobnou normu obsahovalo ustanovení § 194 odst. 5 a 6 ObchZ, které mimo jiné stanovilo, že **členové představenstva akciové společnosti** jsou povinni vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře. 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 společně a nerozdílně. Členové představenstva odpovídají za škodu, kterou způsobili společnosti plněním pokynu valné hromady, jen je-li pokyn valné hromady v rozporu s právními předpisy. 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. Obdobně platí uvedená ustanovení i pro **členy dozorčí rady akciové společnosti** (§ 200 odst. 3 ObchZ) a také pro **jednatelé společnosti s ručením omezeným** (§ 135 odst. 2 ObchZ).²⁵⁾ *Citovaná ustanovení ObchZ bude možné aplikovat, jen pokud odpovědnost člena orgánu společnosti za vznik určité škody vznikla za účinnosti ObchZ* (viz § 775 ZOK).

Zákonné ručení (člena) statutárního orgánu společnosti za závazky společnosti na základě ust. § 194 odst. 6 ObchZ nemůže vzniknout, pokud nebyly prokázány předpoklady jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností. To platí i za situace,

²⁵⁾ Viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR spis. zn. 29 Cdo 1657/2009 ze dne 15.9.2010 (www.nsoud.cz; Výběr judikatury NS č. 158/2010, Soubor civilních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu č. C9131).

kdy je ve vztahu k majetku společnosti zahájeno insolvenční řízení.²⁶⁾ Závěry koncipované ve vztahu k ust. § 194 odst. 5 a 6 ObchZ lze vztáhnout i k problematice výkonu funkce jednatele po prohlášení konkursu. I poté, co je na majetek společnosti s ručením omezeným prohlášen konkurs, je jednatel povinen vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře (byť již s ohledem na účinky prohlášeného konkursu s pozměněnou náplní funkce), a za porušení této povinnosti jej logicky stíhá odpovědnost podle ust. § 194 odst. 5 ObchZ. Při splnění zákonem stanovených podmínek pak nelze vyloučit ani aplikaci ust. § 194 odst. 6 ObchZ, které upravuje ručení (členů) statutárního orgánu za závazky společnosti.²⁵⁾

Vzniku ručení u člena představenstva nebo dozorčí rady, resp. jednatele společnosti, podle § 194 ObchZ však musí předcházet aktivní jednání poškozené společnosti směřující k zjištění vzniku škody, vyčíslení její náhrady a její uplatnění vůči konkrétnímu členovi představenstva nebo dozorčí rady, resp. jednatelem, a její neuhrazení odpovědnou osobou.

Dojde-li k vyloučení člena statutárního orgánu obchodní korporace z výkonu funkce rozhodnutím soudu z důvodů podle § 63 až 65 ZOK, **ručí ten, kdo porušil zákaz uložený rozhodnutím soudu o vyloučení**, za splnění všech povinností obchodní korporace, které vznikly v době, kdy vykonával přes zákaz činnost jejího statutárního orgánu, ač se jím nestal nebo jím být přestal (§ 66 odst. 2 ZOK).

3.7. V případě přemístění sídla právnické osoby do zahraničí, ručí za dluhy, které vznikly přede dnem účinnosti přemístění sídla, členové právnické osoby a jejího statutárního orgánu stejně jako před přemístěním sídla do zahraničí (§ 141 OZ).

Vnitřní právní poměry právnické osoby se po **přemístění sídla do tuzemska** řídí českým právním řádem. Českým právním řádem se řídí i ručení jejích členů nebo členů jejích orgánů za dluhy právnické osoby, pokud vznikly po dni účinnosti přemístění sídla do tuzemska (§ 138 OZ).

Přemístění sídla je účinné ode dne zápisu jeho adresy do příslušného veřejného rejstříku (§ 142 OZ).²⁷⁾

„*Členem právnické osoby*“ je třeba v této souvislosti rozumět osobu, která sama nebo společně s dalšími osobami vytváří korporaci (§ 210 a § 212 OZ); v prostředí obchodních korporací, jimiž jsou obchodní společnosti a družstva (§ 1 ZOK), lze za členy korporace považovat společníky obchodní společnosti a členy družstva.

3.8. V případě smlouvy o tiché společnosti (dříve smlouva o tichém společenství podle § 673 a násl. ObchZ) ručí tichý společník za dluhy podnikatele, jestliže je jeho jméno obsaženo ve jménu, popřípadě v obchodní firmě²⁸⁾ podnikatele (§ 2750 odst. 2 OZ). Téměř totožnou úpravu ručení tichého společníka obsahovalo ust. § 678 odst. 2 písm. a) ObchZ. Prohlásí-li tichý společník za účinnosti OZ (srov. § 3028 OZ) osobě, s níž podnikatel jedná o uzavření smlouvy, že podnikají oba společně, ručí za dluhy podnikatele vyplývající z uzavřené smlouvy (§ 2750 odst. 3 OZ). Ustanovení § 678 odst. 2 písm. b) ObchZ obsahovalo obdobnou normu, neomezovalo však výslovně ručení tichého společníka pouze

²⁶⁾ Ustanovení § 196 odst. 4 ObchZ v konečném důsledku neslouží jako právní prostředek k dosažení náhrady škody, která věřiteli vznikne tím, že (člen) statutárního orgánu dopustí, aby na sebe společnost vzala nový závazek v situaci, kdy již měla být splněna povinnost podat insolvenční návrh na majetek společnosti, popř. že tato povinnost (nastalo-li např. předlužení teprve poté, co společnosti vznikl takový závazek) nebyla řádně splněna a věřiteli se tak snížila míra uspokojení jeho nároku v rámci zahájeného insolvenčního řízení, oproti té, jíž by dosáhl, kdyby byla povinnost podat insolvenční návrh splněna včas (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ČR spis. zn. 29 Cdo 4824/2007 ze dne 20.10.2009; www.nsouid.cz; Soubor civilních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu č. C7965, Výběr judikatury č. 1294/2009).

²⁷⁾ zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících fyzických a právnických osob

²⁸⁾ § 42, § 77, § 132 OZ; § 423 a násl. ObchZ

na závazky vyplývající z uzavřené smlouvy. V daňovém řízení přichází v úvahu uplatnění ručení pouze z titulu uvedeného v § 2750 odst. 2 OZ.

3.9. Ode dne zápisu pobočného spolku do veřejného rejstříku ručí hlavní spolek za dluhy pobočného spolku v rozsahu určeném stanovami (§ 229 odst. 4 OZ).

Každý z nástupnických spolků ručí společně s ostatními nástupnickými spolky za **dluhy přešlé z rozdělovaného spolku na další nástupnický spolek**. Dá-li si rozdělovaný spolek ocenit své jmění posudkem znalce ustanoveného mu soudem podle jiného zákona, a to včetně odděleného ocenění jmění přecházejícího na jednotlivé nástupnické spolky, a splní povinnost zveřejnění podle § 269 OZ, ručí každý nástupnický spolek za dluhy přešlé z rozdělovaného spolku jen do výše čistého jmění nabytého rozdělením. Právo z ručení nemohou uplatnit věřitelé, jimž se dostalo jistoty podle § 300 OZ (§ 299 OZ).

Správce vkladů do nadace potvrdí v písemné formě osobě, která navrhne zápis nadace do veřejného rejstříku, kdo vkladovou povinnost splnil, kdy se tak stalo, jaký je předmět vkladu a jaká je souhrnná výše vkladů. Potvrdí-li správce vkladů vyšší rozsah plnění, než jaký odpovídá skutečnosti, ručí až do výše rozdílu věřitelům za dluhy nadace po dobu pěti let od vzniku nadace (§ 332 OZ).

Za dluhy společenství vlastníků ručí jeho člen v poměru podle velikosti svého podílu na společných částech (§ 1194 odst. 2 a § 1160 až § 1162 OZ).

4. Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů

Zákonnou povinnost ručení za dluhy, včetně daňových dluhů, lze vyvodit i při přeměnách obchodních společností a družstev podle příslušných ustanovení zákona č. 125/2008 Sb.

Povinnost ručení je založena především v těchto ustanoveních zmíněného zákona:

- § 59v – ručení po přeshraniční přeměně české právnické osoby,
- § 80a – ručení při fúzi veřejné obchodní společnosti,
- § 84, § 85 – ručení v případech vnitrostátních fúzí komanditních společností,
- § 257, § 258 – ručení při rozdělení obchodních společností,
- § 274, § 275 – ručení při rozdělení komanditní společnosti,
- § 373 – ručení při změně právní formy společnosti nebo družstva na jinou formu společnosti nebo družstva.

B. Postavení ručitele v daňovém řízení

1. Procesní normy vztahující se k zákonnému ručení za nedoplatky jsou obsaženy v § 171 a § 172 DŘ.

Postavení ručitele, jemuž byla doručena výzva k zaplacení nedoplatku ručitelem před 31.12.2010 podle tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (§ 57a), se od 1.1.2011 řídí ustanovením § 264 odst. 1 a 2 DŘ, tj. řízení ve vztahu k ručiteli bude dokončeno podle ustanovení § 171 a 172 DŘ. Právní účinky výzvy ručiteli vydané za účinnosti předchozí právní úpravy, které nastaly do 31.12.2010, zůstávají zachovány. Neplatnost tohoto rozhodnutí je však možné osvědčit jen tehdy, pokud jsou současně splněny podmínky pro nicotnost rozhodnutí stanovené v § 105 DŘ (§ 264 odst. 9 DŘ).

2. Institut ručení se i v daňovém řízení vyznačuje dvěma základními znaky: akcesoritou a subsidiaritou. Z akcesority ručení vyplývá, že povinnost ručitele existenčně závisí na dluhu hlavním: zanikne-li pohledávka, jejíž splnění ručitel zajišťuje, zanikne též ručitelská povinnost, ledaže právní předpis výslovně stanoví jinak. Subsidiarita ručitelství znamená, že ručitel není zavázán vedle hlavního dlužníka coby společný dlužník, nýbrž je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li ji dlužník. Ručitel tedy není dlužníkem primárním, nýbrž až sekundárním.²⁹⁾

Vydání výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem podle § 171 odst. 1 DŘ je třeba posuzovat primárně podle norem daňového práva jako odvětví práva veřejného. Hmotněprávní institut ručení upravují zvláštní zákony, a povinnosti, které ručiteli stanoví daňový řád, jsou již jen logickými důsledky ručení založeného hmotněprávní úpravou. Právní předpisy veřejného práva mohou upravit zvláště a odchylně i instituty práva soukromého, sleduje-li taková odchylka legitimní účel a je-li i proporcionální. Neučiní-li tak, pak je s těmito instituty nutno zacházet z hlediska jejich tradiční funkce, podstaty a smyslu, který mají v právu soukromém. Základem jejich použití i výkladu je pak přirozeně úprava nacházející se v jejich tradičním prostředí. Ručení je zajišťovacím instrumentem především závazkového práva a jako takové má i význam pro bezporuchové fungování těchto vztahů.³⁰⁾ Z příkazu vnitřní souladnosti a nerozpornosti právního řádu plyne i požadavek, aby tentýž právní institut znamenal totéž, bez ohledu na to, v jakém odvětví práva je zrovna aplikován.³¹⁾

Za okamžik uplatnění ručení je třeba považovat den oznámení³²⁾ výzvy k úhradě nedoplatku ručiteli podle § 101 odst. 5 a 6 DŘ.

Zanikne-li daňový subjekt (právnícká osoba) bez právního nástupce, povinnost ručitele uhradit nedoplatek tím není dotčena (§ 171 odst. 2 DŘ).³³⁾ Zemře-li daňový subjekt

²⁹⁾ K odlišnostem aspektu akcesority a subsidiarity u bankovní záruky viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Cdo 2387/2007 ze dne 31.3.2009 (www.nsouid.cz; Sbírka rozhodnutí a stanovisek NS č. 18/2010).

³⁰⁾ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 101/2004-65 ze dne 5.9.2007 (www.nssoud.cz).

³¹⁾ Viz náleží Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 741/06 ze dne 29.11.2007 (<http://nalus.usoud.cz>; Sbírka nálezů a usnesení ÚS č. 209/2007).

³²⁾ Oznámením rozhodnutí se pro účely DŘ rozumí doručení rozhodnutí (§ 39 a násl. DŘ) nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí (§ 101 odst. 6 DŘ).

³³⁾ Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 129/2005 – 110 ze dne 29. 8. 2008 (www.nssoud.cz; Sbírka rozhodnutí NSS 1769/2009) a také usnesení Nejvyššího soudu ČR spis. zn. 21 Cdo 1198/2005 ze dne 9.2.2006, popř. usnesení spis. zn. 29 Cdo 5499/2007 ze dne 19.8.2009 (www.nsouid.cz; Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek, 16/2007 civ.).

a dědictví po něm případně státu jako odúmrť (§ 1634 OZ), jeho daňová povinnost tímto nezaniká, a tudíž nezaniká ani ručení zajišťující daňovou pohledávku (srov. § 239d DŘ).³⁴⁾

3. Ručitel, kterému byla doručena výzva podle § 171 odst. 1 DŘ, má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt, jakož i oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivosti podle § 52 odst. 2 DŘ o informacích podléhajících povinnosti mlčenlivosti, se kterými byl seznámen (§ 172 odst. 1 DŘ). Po oznámení výzvy podle § 171 odst. 1 DŘ má ručitel právo nahlédnout do spisu ohledně nedoplatku na dani, za který ručí, a to v rozsahu nezbytném pro uplatnění opravného prostředku, podání podnětu k použití dozorčího prostředku nebo podnětu k prominutí daně podle zvláštního daňového zákona³⁵⁾ (§ 172 odst. 2 DŘ). Kopii rozhodnutí o stanovení daně obdrží ručitel jako přílohu výzvy (§ 171 odst. 1 DŘ). K výzvě je rovněž třeba přiložit kopii rozhodnutí o opravném prostředku proti rozhodnutí o stanovení daně, pokud mělo vliv na výši stanovené daně a promítl se i do obsahu výzvy ručiteli.

Před oznámením výzvy má ručitel pouze právo na informaci o výši nedoplatku, za který ručí.

4. Proti výzvě k úhradě nedoplatku ručitelem může ručitel podat odvolání, přičemž jeho včasné podání má odkladný účinek.³⁶⁾ Skutečnosti, které může ručitel namítat v odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku, nejsou nijak omezeny (ohledně náležitostí odvolání se uplatní obecné požadavky uvedené v ust. § 112 DŘ). Vedle tradičních námitek proti existenci ručitelské povinnosti tak může ručitel uvádět např. skutečnosti, které odpovídají důvodům, pro něž lze nařídit obnovu řízení nebo přezkum rozhodnutí [dozorčí prostředky dle § 108 odst. 1 písm. c) DŘ] ve věci stanovení daně, za kterou ručí (srov. § 171 odst. 5 a § 172 odst. 2 DŘ).

5. V rozhodnutí o odvolání lze snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, jako výsledek doměřovacího řízení (§ 143 a násl. DŘ) nebo řízení o dozorčím prostředku [viz § 108 odst. 1 písm. c), § 117 a násl. a § 121 a násl. DŘ] vůči rozhodnutí o stanovení daně, za kterou ručitel ručí. V případě, že takto nelze změnit výši stanovené daně v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně (§ 148 DŘ), lze při uznání důvodů, že původní daň byla stanovena nesprávně, snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, pouze vůči ručiteli (§ 171 odst. 5 DŘ), a to v závislosti na fázi řízení buď cestou rozhodnutí o odvolání proti výzvě ručiteli, nebo cestou řízení o dozorčím prostředku ve věci výzvy. Obdobně bude postupováno v případě, kdy nelze změnit výši stanovené daně proto, že daňový subjekt zanikl bez právního nástupce (§ 171 odst. 2 DŘ) anebo zemřel a dědictví po něm připadlo státu (§ 239d DŘ). Nedoplatek, k jehož úhradě je ručitel vyzíván, lze tímto postupem vždy pouze snížit, nikoliv zvýšit.

Není-li doměřovací řízení nebo řízení o dozorčím prostředku, jehož výsledkem má být snížení daně, za jejíž úhradu ručitel ručí, v době zahájení řízení o odvolání ručitele proti výzvě k zaplacení nedoplatku ještě ukončeno, pak lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání stanovená zvláštním předpisem³⁷⁾ ve vztahu k odvolání ručitele, o němž má být rozhodnuto

³⁴⁾ Viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 1 Cz 78/72 ze dne 26.1.1973 (publikován ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. 62/1973).

³⁵⁾ Na základě podnětu ručitele Generální finanční ředitelství z moci úřední může prominout daň z převodu nemovitostí nebo daň darovací vyplývající z daňové povinnosti vzniklé za účinnosti zákona č. 357/1992 Sb., tj. do 31.12.2013 (viz § 57 zákonného opatření č. 340/2013 Sb.). K tomuto prominutí může dojít v kterémkoliv stádiu daňového řízení (§ 25 odst. 3, 5, 7 a 8 zákona č. 357/1992 Sb.).

³⁶⁾ V důsledku odkladného účinku podaného odvolání není možné až do doby pravomocného rozhodnutí o odvolání vůči ručiteli podnikat úkony směřující k vybrání či vymožení ručitelské povinnosti, tj. zejména zahájit nebo provést její vymáhání včetně daňové exekuce.

³⁷⁾ Pokyn Ministerstva financí č. MF- 4, č.j. MF-111307/2013/39, o stanovení lhůt při správě daní (zveřejněn v roce 2014 ve Finančním zpravodaji)

za použití ust. § 171 odst. 5 DŘ, neběží po dobu tohoto řízení a počne běžet až dnem právní moci rozhodnutí o výsledku doměřovacího řízení nebo řízení o dozorčím prostředku.

6. Ručitel je oprávněn podávat podněty k použití dozorčích prostředků (obnovy řízení, přezkoumání rozhodnutí) i samostatně, mimo obsah odvolání, tj. také po právní moci výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem (§ 117 a § 121 odst. 4 DŘ). Tyto podněty může směřovat jak proti nalézacímu řízení, resp. rozhodnutí o stanovení daně, za níž ručí, tak proti vlastní pravomocné výzvě k zaplacení nedoplatku, která je rozhodnutím vydaným v řízení o placení daně (§ 119 odst. 4 a § 122 odst. 3 DŘ).

Nařízení obnovy řízení má vůči původnímu rozhodnutí odkladný účinek až do oznámení rozhodnutí ve věci vydaného v obnoveném řízení, s výjimkou zajištění podle § 170 a 173 DŘ (§ 120 odst. 3 DŘ). Nařízení přezkoumání rozhodnutí má vůči přezkoumávanému rozhodnutí a navazujícím rozhodnutím rovněž odkladný účinek až do doby oznámení rozhodnutí ve věci vydaného v přezkumném řízení, s výjimkou zajištění podle § 167 až 169, § 170 a 173 (§ 123 odst. 4 DŘ).

Obnovu nalézacího řízení nebo přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně uvedená v § 148 DŘ. Obnovu řízení při placení daní nebo přezkoumání rozhodnutí vydaného při placení daní lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně uvedená v § 160 DŘ (§ 119 odst. 4 a § 122 odst. 3 DŘ).

7. Proběhne-li řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčím prostředku (§ 108 odst. 1 DŘ) ve věci nalézacího řízení, jehož výsledkem bude nové rozhodnutí o stanovení daně daňovému subjektu, změna původního rozhodnutí o stanovení daně anebo jeho zrušení, přičemž současně nebude možno tuto změnu uplatnit vůči ručiteli v rozhodnutí o odvolání postupem dle § 171 odst. 5 DŘ, zahájí správce daně z moci úřední řízení o odpovídajícím dozorčím prostředku ve věci výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku, jehož výsledkem bude uvedení obsahu výzvy do souladu s obsahem rozhodnutí, které bylo výsledkem řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčím prostředku (nové rozhodnutí po obnově řízení vždy ruší rozhodnutí původní - § 120 odst. 4 DŘ; výsledkem přezkoumání může být také změna nebo zrušení původního rozhodnutí - § 123 odst. 5 DŘ). Přílohou nové výzvy ručiteli, která bude výsledkem řízení o dozorčím prostředku, bude opět i kopie nového rozhodnutí o stanovení daně vzešlého z řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčím prostředku (§ 171 odst. 1 DŘ).

V případě, že mimořádný opravný prostředek nebo dozorčí prostředek ve věci stanovení daně již nelze použít v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně (§ 119 odst. 4 a § 122 odst. 3 DŘ), anebo proto, že daňový subjekt zanikl bez právního nástupce (§ 171 odst. 2 DŘ), nebo zemřel a jeho dědictví připadlo státu (§ 239d DŘ a § 1634 OZ), lze při uznání důvodů, že původní daň byla stanovena nesprávně, snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, pouze vůči ručiteli (§ 171 odst. 5 DŘ). V tomto případě není možné nedoplatek vůči ručiteli zvýšit.

8. Podle § 172 odst. 1 DŘ má ručitel, kterému byla doručena výzva podle § 171 odst. 1 DŘ, při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt. Ručitel tak může požádat o prominutí daně,³⁸⁾ o posečkání daně nebo o rozložení úhrady daně na splátky podle § 156 DŘ, popřípadě navrhnout odklad či zastavení daňové exekuce podle § 181 DŘ.

9. Ručiteli, který je v prodlení s úhradou nedoplatku, ke které byl vyzván, nevzniká k tomuto nedoplatku samostatný úrok z prodlení; to platí i pro úrok z posečkané částky v případě, že je ručiteli povoleno posečkání, resp. rozložení úhrady daně na splátky (§ 172 odst. 4 a § 156 odst. 1 DŘ).

³⁸⁾ V případech, kdy daňová povinnost na dani darovací a dani z převodu nemovitostí vznikla do 31. 12. 2013, viz § 25 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

10. Nedoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně stanovené v § 160 DŘ. Je-li na žádost ručitele povoleno posečkání, lze nedoplatek po tuto dobu vymáhat pouze na daňovém subjektu (§ 172 odst. 3 DŘ).

Běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu (tj. do 1.1.2011), se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro placení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle daňového řádu, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti daňového řádu (§ 264 odst. 5 DŘ).

11. Vztah ručitele, který namísto daňového subjektu uhradil nedoplatek, k daňovému subjektu (poplatníkovi daně) je vztahem soukromoprávním, v jehož rámci nelze aplikovat předpisy veřejného práva. Ručiteli, který namísto daňového subjektu uhradil nedoplatek, vzniká vůči daňovému subjektu pohledávka, která je regresním nárokem svého druhu, jenž je nutno posuzovat analogicky podle ust. § 2991 až § 3005 OZ o bezdůvodném obohacení,³⁹⁾ (do 31.12.2013 § 454 a § 458 zákona č. 40/1964 Sb.), pokud pro daný vztah neexistuje zvláštní soukromoprávní norma (viz např. § 134 ZOK nebo § 1937 OZ; dříve např. § 106 odst. 2 ObchZ). Ustanovení § 1937 OZ nelze plnohodnotně aplikovat při plnění ručitele na daňový dluh, jelikož případný přechod veřejnoprávní (daňové) pohledávky na jinou osobu se řídí normami veřejného práva, a tato úprava není normami soukromého práva dotčena (viz § 1 odst. 1 a § 3029 odst. 2 OZ). Ručitel, který nemůže vůči dlužníkovi (daňovému subjektu) postupovat podle § 134 ZOK, může vůči dlužníkovi uplatnit nárok na vyrovnání toho, co z titulu ručení za něj plnil, nevstupuje však do práv správce daně v postavení věřitele daňové pohledávky. Ručitel, který byl vyzván k úhradě nedoplatku, může za tím účelem od správce daně požadovat informace o daňovém dluhu, který splnil (§ 172 odst. 1 a 2 DŘ).

V případě smrti dlužníka se může domáhat ručitel svých práv i vůči jeho dědicům. Ručitel má vůči dlužníku vedle pohledávky na náhradu plnění, které poskytl věřiteli, též právo na náhradu nákladů vzniklých neúspěšným uplatněním námitek, které mu sdělil dlužník (§ 2023 OZ).

Uplatnění pohledávky ručitele, který plnil daňový dluh namísto daňového subjektu, v insolvenčním řízení vedeném vůči daňovému subjektu upravuje § 183 insolvenčního zákona.⁴⁰⁾

³⁹⁾ Viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR spis.zn. 31 Cdo 1693/2008 ze dne 8.9.2010 (www.nsoud.cz; Sbíрка soudních rozhodnutí a stanovisek č. 34//2011 civ.).

⁴⁰⁾ Nelze odmítnout přihlášku podmíněné pohledávky, která by osobě, od níž může věřitel požadovat plnění, proti dlužníku vznikla uspokojením věřitele, a ukončit jí účast v insolvenčním řízení, jen proto, že věřitel tuto pohledávku již dříve přihlásil do insolvenčního řízení. Okolnost, že taková osoba svoji podmíněnou pohledávku přesto přihlásila (ačkoliv tak již dříve učinil věřitel), může mít význam pro přezkumné jednání, na němž budou přezkoumány obě přihlášené pohledávky (tj. věřitele a osoby, od níž může věřitel požadovat plnění); důvodem pro odmítnutí přihlášky této osoby a k ukončení její účasti v řízení však bez dalšího není (MSPH 99 INS 3280/2011, 1 VSPH 734/2011-P17-8; www.justice.cz).

C. Postup správce daně vůči ručiteli v daňovém řízení

1. Ze základních zásad správy daní a smyslu institutu zákonného ručení (subsidiarita) vyplývá, že než dojde k uplatnění ručení, je třeba nejdříve učinit úkony nutné k vybrání či vymožení daňového dluhu (nedoplatku) na daňovém subjektu.⁴¹⁾

Správce daně je oprávněn ručitele vyzvat k úhradě nedoplatku pouze tehdy, nebyl-li 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 (§ 171 odst. 3 DŘ).

Uvedené podmínky nemusí být před vydáním výzvy splněny jen v tom výjimečném případě, kdy je správce daně objektivně není schopen splnit z důvodu zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu (§ 171 odst. 3 DŘ). Daňový subjekt, vůči němuž bylo zahájeno insolvenční řízení, je oprávněn poskytovat plnění na pohledávky věřitelů, které vznikly před zahájením insolvenčního řízení, jen v rozsahu a za podmínek stanovených insolvenčním zákonem (§ 111 odst. 1 insolvenčního zákona) a daňovou exekuci, která by postihovala majetek daňového subjektu, lze sice nařídit, nikoliv však provést [§ 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona]. Za těchto okolností by upomínání daňového subjektu o dobrovolnou úhradu či zahájení vymáhání nemohlo vést k úhradě nedoplatku a z hlediska § 171 odst. 3 DŘ by šlo o ryze formální úkony.

Oprávnění správce daně vydat výzvu ručiteli i po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu nezbavuje správce daně povinnosti přihlásit daňovou pohledávku, za kterou ručitel ručí, do insolvenčního řízení, pokud je v daném čase způsobilá k přihlášení a následnému zjištění v přezkumném jednání.⁴²⁾ Správce daně je pouze výslovně oprávněn nevyčkávat s vydáním výzvy ručiteli až na ukončení insolvenčního řízení. Obdobnou normu obsahuje rovněž § 183 odst. 2 insolvenčního zákona, podle něž přihláškou pohledávky není dotčeno právo věřitele požadovat plnění od dlužníka ručitele, včetně finanční (bankovní) záruky a zvláštních případů ručení.

Osoby, od kterých může věřitel požadovat plnění podle § 183 odst. 1 a 2 insolvenčního zákona, mohou pohledávku, která by jim proti dlužníku vznikla uspokojením věřitele, přihlásit do insolvenčního řízení jako pohledávku podmíněnou, pokud ji nepřihlásí věřitel. Jestliže však věřitel takovou pohledávku přihlásí, mohou se jí tyto osoby v rozsahu, v němž pohledávku uspokojí, v insolvenčním řízení domáhat místo něj s tím, že pro jejich vstup do řízení platí přiměřeně § 18 insolvenčního zákona; návrh podle tohoto ustanovení mohou podat samy (§ 183 odst. 3 insolvenčního zákona). Tento postup se uplatní i pro ručitele, který byl vyzván k úhradě nedoplatku v daňovém řízení, přičemž však platí, že z právního hlediska se ručitel tímto krokem nemůže stát namísto státu, resp. správce daně věřitelem daňové pohledávky (převod či přechod daňové pohledávky na soukromoprávní subjekt předpisy veřejného práva nepřipouštějí), ale uplatňuje tak svůj soukromoprávní nárok na náhradu plnění, které namísto dlužníka poskytl správci daně (§ 1937 OZ). I z tohoto důvodu je nezbytné, aby správce daně pohledávku za daňovým subjektem řádně do insolvenčního řízení přihlásil.⁴⁰⁾

Rozhodnutí vydané podle § 414 odst. 1 insolvenčního zákona, jímž soud po proběhlém oddlužení osvobodí dlužníka od placení pohledávek v rozsahu, v němž dosud nebyly uspokojeny, nezbavuje povinnosti k úhradě těchto pohledávek dlužníkovým věřitelům ani ručitele, ani jiné osoby, které měly vůči dlužníku pro tyto pohledávky právo postihu. Je tomu tak proto, že institut oddlužení směřuje k vypořádání majetkových poměrů dlužníka s jeho věřiteli, přičemž dluhy jiných osob (těch, jež věřitelům za splnění dluhu odpovídají společně a nerozdílně s dlužníkem, a těch, které zajišťují pohledávky věřitelů vůči dlužníku),

⁴¹⁾ Viz také náleží Ústavního soudu spis. zn. I. ÚS 593/99 ze dne 31.5.2000 (<http://nalus.usoud.cz>; Sbírka nálezů a usnesení ÚS č. 83/2000).

⁴²⁾ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 25/2005-62 ze dne 30.4.2008 (www.nssoud.cz).

předmětem vypořádání při oddlužení nejsou – uvedený institut totiž k vypořádání těchto dluhů nesměřuje.

2. Podmínky pro vznik povinnosti ručitele uhradit nedoplatek jsou stanoveny ustanovením § 171 odst. 1 DŘ. Podle tohoto ustanovení je nedoplatek povinen uhradit také ručitel, za předpokladu, že:

- a) povinnost ručení mu ukládá zákon (příčemž se nemusí nutně jednat o zákon daňový),
a
- b) správce daně jej k úhradě nedoplatku na dani vyzve, ve výzvě mu sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně stanoví lhůtu k úhradě tohoto nedoplatku.

K výzvě správce daně připojí kopii rozhodnutí o stanovení daně, k jejíž úhradě je ručitel vyzván. V případě, že rozhodnutí o stanovení daně bylo napadeno opravným prostředkem, což vedlo ke změně stanovené daně, která se promítla i do obsahu výzvy, připojí správce daně k výzvě také kopii rozhodnutí o opravném prostředku.

Specifická situace nastane v případě daně z nabytí nemovitých věcí, jestliže ručiteli jsou subjekty, u kterých nelze určit velikost jejich podílu na nabývané nemovité věci (např. při nabytí nemovité věci do společného jmění manželů). V takovém případě je nutno vycházet ustanovení občanského zákoníku, že povinnost ručitelů je solidární a plnění nebo jeho libovolnou část je možné požadovat na všech ručitelích nebo na kterémkoli z nich (§ 713 odst. 2 a § 1872 odst. 2 OZ).

Bude-li poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí převodce a na straně nabyvatelů budou manželé, kteří nabyli vlastnické právo k nemovité věci do společného jmění manželů, je při realizaci ručitelství povinnosti nabyvatelů nutné vycházet z celkové výše neuhrazené daně stanovené převodci. Pokud nebude nedoplatek, k jehož úhradě byli oba manželé vyzváni jako solidární ručitelé, uhrazen dobrovolně, je možné přistoupit k vymáhání celého dluhu, za který manželé společně a nerozdílně ručí, na kterémkoli z nich.

3. Výzva k úhradě nedoplatku ručitelem musí být řádně odůvodněna (§ 102 odst. 2 DŘ), odůvodnění musí zejména obsahovat údaje svědčící o tom, že byly naplněny podmínky pro vydání výzvy stanovené v § 171 odst. 1 a 3 DŘ (existence zákonné povinnosti ručení, upomenutí a nedobytnost nedoplatku u daňového subjektu) a že ručení nebylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu.

4. Zaplacením dlužné daně ručitelem je splněna jeho ručitelství povinnost. Ručitel je oprávněn uhradit nedoplatek, k jehož úhradě může být vyzván podle § 171 odst. 1 DŘ, ještě před tím, než je mu oznámena výzva. Uhrazením nedoplatku ručitelem ještě před oznámením výzvy je ručitelství povinnost splněna a zaniká, bez ohledu na to, jak je s úhradou evidenčně naloženo.⁴³⁾

Ručiteli, který uhradil za daňový subjekt nedoplatek, vydá správce daně potvrzení o úhradě tohoto nedoplatku (§ 172 odst. 5 DŘ). Nebude-li správce daně schopen z údajů o platbě identifikovat, že se jedná o platbu provedenou ručitelem, vydá se ručiteli potvrzení na žádost.

V případě částečné úhrady nedoplatku dlužníkem nebude ručiteli zaslána nová výzva s novou výší nedoplatku k úhradě (stejně jako daňovému subjektu není v případě částečné úhrady daně vydáván nový platební výměr). Výzva ručiteli k zaplacení nedoplatku je rozhodnutím hmotněprávní povahy, nikoliv rozhodnutím procesním.⁴⁴⁾ Původní pravomocná výzva představuje překážku věci pravomocně rozhodnuté. Správce daně informuje ručitele o snížení nedoplatku, který je povinen uhradit, formou vyrozumění o výši nedoplatku (§ 153 odst. 3 DŘ), a to neprodleně poté, co dojde ke změně dlužné částky.

⁴³ Viz usnesení Ústavního soudu spis. zn. IV. ÚS 696/02 ze dne 24. 3. 2003 (<http://nalus.usoud.cz>).

⁴⁴ Viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu spis. zn. 1 Afs 86/2004 ze dne 26. 10. 2005 (www.nssoud.cz; Sbírka rozhodnutí NSS č. 792/2006) a nález Ústavního soudu spis. zn. I. ÚS 445/2000 ze dne 19.3.2002 (<http://nalus.usoud.cz>; Sbírka nálezů a usnesení ÚS č. 33/2002).

Není-li správce daně schopen identifikovat určení platby poukázané ručitelem (§ 164 odst. 1 DŘ), uplatní se postup pro určení nejasných plateb podle § 164 odst. 2 a 3 DŘ.

5. Postup správce daně v případě vzniku přeplatku na účtu daňového subjektu ke dni úhrady daňového nedoplatku ručitelem je stanoven v § 172 odst. 6 DŘ. Platba daně provedená ručitelem se použije na úhradu nedoplatku daňového subjektu, za který ručitel ručí (neaplikuje se zde tedy ustanovení § 152 DŘ o pořadí úhrady daně). Nelze-li tuto platbu zcela nebo zčásti použít na úhradu uvedeného nedoplatku, neboť byl ke dni platby již zcela nebo zčásti uhrazen, vznikne ručiteli přeplatek ve výši rovnající se částce, která nebyla (z jeho platby) použita na úhradu nedoplatku. Správce daně převede tento přeplatek na případný nedoplatek na osobním účtu ručitele, na kterém se eviduje o jeho vlastních daňových povinnostech. Jsou-li nedoplatky evidovány na více osobních účtech ručitele, bude správce daně při převedení přeplatku postupovat podle § 154 odst. 3 DŘ (upřednostní nejprve úhradu nákladů řízení a zbylý přeplatek použije na úhradu nedoplatků postupně podle jednotlivých skupin uvedených v § 152 odst. 1 DŘ bez ohledu na to, na jakém osobním daňovém účtu se nalézají). Přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku ručitele u jiného správce daně, který eviduje nedoplatek za ručitelem jako daňovým subjektem, požádá-li o to tento správce daně v souladu s § 154 odst. 4 DŘ. O převedení přeplatku, který přesahuje částku 1 000 Kč, správce daně ručitele vyrozumí podle ust. § 154 odst. 5 DŘ.

Nemá-li ručitel nedoplatek, na který lze přeplatek převést, správce daně přeplatek nebo jeho zbývající část ručiteli poukáže bez žádosti do 30 dnů od jeho vzniku.

Stejně se postupuje v případě, že dojde k zániku daňové povinnosti, kterou ručitel zcela nebo zčásti již uhradil.

6. Zákonná povinnost ručení trvá, dokud není zajištěný nedoplatek zcela uhrazen, anebo dokud nedojde k jiné skutečnosti mající za následek jeho zánik. Není-li nedoplatek zajištěný ručením uhrazen a jsou-li splněny ostatní podmínky pro vydání výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem, není vydání výzvy ručiteli, případně zahájení vymáhání jeho ručitelské povinnosti, překážkou tomu, aby v případě změny majetkových poměrů daňového subjektu nebo po změně jiné okolnosti rozhodné pro úspěšnost vymáhání na daňovém subjektu, bylo zahájeno dodatečně vymáhání nedoplatku i vůči daňovému subjektu.

7. Ručitel, kterému byla doručena výzva podle § 171 odst. 1 DŘ, má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt (§ 172 odst. 1 DŘ).

Byla-li ručiteli řádně oznámena výzva k úhradě nedoplatku podle § 171 odst. 1 DŘ, přechází po jeho smrti povinnost k úhradě daňového nedoplatku na jeho dědice. Ručitelská povinnost, která vznikla zůstaviteli, přechází rozhodnutím soudu o dědictví na jeho dědice, který tak získává postavení rovnocenné daňovému subjektu namísto zůstavitele (§ 239a odst. 3 DŘ; při úmrtí ručitele do 31.12.2013 se aplikuje § 239 odst. 1 DŘ ve znění platném do 31.12.2013).

Ručitelskou povinnost, která přešla na dědice, spravuje nadále správce daně, který spravuje daňovou povinnost, za jejíž úhradu zůstavitel ručil.

Odpovědnost dědice za daňové dluhy zůstavitele, který zemřel za účinnosti OZ (tj. počínaje dnem 1.1.2014), se řídí ustanoveními § 239 až § 239d DŘ ve znění účinném od 1.1.2014⁴⁵ a § 1701 až § 1713 OZ (viz § 3069 OZ). Rozsah povinnosti dědice hradit dluhy za zůstavitele se liší podle toho, zda dědic řádně a včas uplatnil výhradu soupisu či nikoliv. Dědic, který uplatnil výhradu soupisu, a „osoba pod zvláštní ochranou“, k jejíž ochraně byl soudem nařízen soupis pozůstalosti, hradí dluhy zůstavitele do výše ceny nabytého dědictví (§ 1675, § 1681, § 1685 a § 1706 OZ). Každý z dědiců, který uplatnil výhradu soupisu, hradí dluhy zůstavitele společně a nerozdílně s ostatními dědici, věřitel (správce daně) však může po každém dědici, který si vyhradil soupis, požadovat plnění jen do výše odpovídající jeho dědickému podílu (§ 1707 OZ). Účinky výhrady soupisu se ruší

⁴⁵ viz Část dvanáctá čl. XXII bod 3. zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva

za podmínek stanovených v § 1681 OZ a dědic je pak povinen hradit dluhy zůstavitele stejně, jako by výhradu soupisu neučinil, tedy v plném rozsahu. Neuplatnil-li dědic výhradu soupisu, hradí dluhy zůstavitele v plném rozsahu, resp. společně a nerozdílně s ostatními dědici, kteří neuplatnili výhradu soupisu (§ 1704 a § 1705 OZ).

Odpovědnost dědice za dluhy zůstavitele, který zemřel za účinnosti zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31.12.2013, se řídí ustanoveními § 239 a § 245 DŘ ve znění platném do 31.12.2013 a ust. § 470 až § 472 zákona č. 40/1964 Sb. (viz § 3069 OZ).⁴⁵⁾ Dědic v takovém případě zásadně odpovídá za daňové dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví (§ 239 odst. 2 DŘ ve znění účinném do 31.12.2013).

Případně-li dědictví státu, vypořádá ručitelskou povinnost zůstavitele správce daně (§ 239d DŘ). Stát, jemuž připadlo dědictví, se považuje za zákonného dědice a vůči jiným osobám má stejné postavení jako dědic, kterému svědčí výhrada soupisu (§ 1634 OZ), tzn. hradí dluhy zůstavitele pouze do výše ceny nabytého dědictví (§ 1706 OZ). Vypořádání proběhne v rámci řízení o pozůstalosti upraveného v § 98 a násl. zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů. Jménem státu jako dědice bude jednat příslušná organizační složka (§ 11 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů).

Zanikne-li ručitel – právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její ručitelská povinnost na jejího právního nástupce (§ 240 odst. 1 DŘ). Podmínkou je, že ještě před zánikem byla ručiteli řádně oznámena výzva k úhradě nedoplatku (§ 171 odst. 1 DŘ).

Ručitelskou povinnost, která přešla na právního nástupce, spravuje nadále správce daně, který spravuje daňovou povinnost, za jejíž úhradu zaniklá právnická osoba ručila.

II. Zajištění daně ručením na základě právního jednání třetích osob

A. Zajištění daně ručením

1. Ustanovení § 173 odst. 1 DŘ umožňuje, aby ručitelskou povinnost k úhradě daně neuhrazené daňovým subjektem přijala vůči správci daně třetí osoba odlišná od daňového subjektu. Zajištění nedoplatku tímto způsobem není vyloučeno ani tehdy, pokud je již zajištěn ručením vzniklým ze zákona.

2. Nezbytným předpokladem pro vznik ručitelské povinnosti třetí osoby vůči správci daně je písemné prohlášení třetí osoby s úředně ověřeným podpisem, adresované správci daně, v němž tato třetí osoba prohlásí, že na sebe bere vůči správci daně povinnost, že neuhrazenou daňovou pohledávku uspokojí, pokud ji neuspokojí dlužník. Tato úprava koresponduje s ustanovením § 2018 a násl. OZ.

Třetí osoba se stává ručitelem okamžikem, kdy je jí oznámeno rozhodnutí správce daně, jímž její ručení přijímá. Rozhodnutí musí být odůvodněno (§ 102 odst. 2 DŘ) a jeho příjemci (ručitel a daňový subjekt) se proti němu mohou odvolat (§ 109 odst. 1 DŘ).

Také o nepřijetí ručení třetí osoby bude vydáno rozhodnutí, které bude oznámeno ručiteli i daňovému subjektu a bude proti němu připuštěno odvolání.

3. Souhlasu daňového subjektu s ručením třetí osobou podle platné právní úpravy není třeba (§ 1937 odst. 1, § 2018 OZ). Ručení na základě úkonu třetí osoby je možné přijmout kdykoliv po vzniku daňové povinnosti, a to i po splatnosti daně, která má být zajištěna (§ 3 DŘ, § 2019 OZ).

B. Zajištění daně finanční zárukou

1. Specifickou formou zajištění daně, která je svou právní povahou blízká institutu ručení, je přijetí finanční záruky správcem daně. Tento způsob zajištění daňového dluhu je upraven v § 173 odst. 2 DŘ, obecnou soukromoprávní úpravu finanční záruky pak obsahuje § 2029 až § 2039 OZ (do 31.12.2013 byla bankovní záruka upravena ust. § 313 a násl. ObchZ). Zákonodárce v § 173 odst. 2 DŘ vyjádřil vůli, aby správce daně na základě vlastního uvážení, akceptoval tento soukromoprávní institut – se všemi jeho účinky, jak jsou stanoveny v § 2029 a násl. OZ - do daňového řízení.⁴⁶⁾

Finanční záruku je možné akceptovat např. v případě upraveném v § 518 ZOK jako opatření k ochraně správce daně v postavení věřitele při snížení základního kapitálu akciové společnosti, která má dosud nesplatný daňový dluh (s výjimkou uvedenou v § 544 ZOK), anebo v případě uvedeném v § 140 NOZ jako opatření chránící pohledávky správce daně před zhoršením dobytnosti v důsledku přemístění sídla právnické osoby do zahraničí.

Správce daně může rozhodnout o přijetí finanční záruky k zajištění dosud neuhrazené daně, a to na základě předloženého písemného prohlášení výstavce v záruční listině o tom, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku. Nejde-li o bankovní záruku, musí být záruční listina opatřena úředně ověřeným podpisem výstavce (§ 173 odst. 2 DŘ).

Záruční listina musí být vyhotovena v českém jazyce anebo předložena v originálním vyhotovení spolu s úředně ověřeným překladem do českého jazyka (§ 76 DŘ). Záruční listina musí být vystavena v souladu s českým právním řádem.

2. Nezbytným předpokladem pro vznik zajištění daně finanční zárukou je předložení písemného prohlášení výstavce v záruční listině o tom, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku, nesplní-li dlužník určitý dluh anebo splní-li se jiné podmínky určené v záruční listině. Je-li výstavcem banka, zahraniční banka nebo spořitelna a úvěrní družstvo jedná se o **bankovní záruku**; podpis výstavce na záruční listině představující bankovní záruku nemusí být úředně ověřen. Obsah záruční listiny se řídí ustanovením § 2029 a násl. OZ. V této listině musí být uveden vystavitel, věřitel oprávněný ze záruky (správce daně), zajišťovaný dluh, maximální výše plnění, dále se uvede doba platnosti záruky a podmínky, za kterých dojde k vyplacení.

Finanční záruku lze omezit na určitou dobu, po jejímž marném uplynutí záruka zanikne (srov. § 2038 OZ).

Potvrdí-li finanční záruku jiný výstavce (§ 2031 OZ), pak i toto potvrzení musí být učiněno stejnou formou jako záruční listina a opatřeno úředně ověřeným podpisem, ledaže jde o výstavce, který je oprávněn poskytnout bankovní záruku, a u nějž se úředně ověřený podpis nevyžaduje. Správce daně v postavení věřitele, který toto potvrzení svým rozhodnutím přijme (§ 173 odst. 2 DŘ), pak může požadovat splnění finanční záruky po kterémkoliv z výstavců.

Zajištění daně finanční zárukou vzniká okamžikem, kdy je výstavci záruční listiny oznámeno rozhodnutí správce daně, jímž finanční záruku přijímá. Rozhodnutí musí být odůvodněno (§ 102 odst. 2 DŘ) a jeho příjemci (výstavce záruční listiny a daňový subjekt) se proti němu mohou odvolat (§ 109 odst. 1 DŘ). Přijetím finanční záruky správce daně projevuje vůli respektovat obsah záruční listiny, která mu byla předložena, a není oprávněn tento obsah svým rozhodnutím jakkoliv upravovat. Obdobně totéž platí pro případ přijetí potvrzení již přijaté finanční záruky dalším výstavcem.⁴⁷⁾

⁴⁶⁾ Se zajištěním nedoplatek bankovní zárukou počítá také § 19 odst. 2 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů, a ustanovení § 6i zákona č. 311/2006 Sb. (o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů, které je však s účinností k 30.6.2015 v podstatné části zrušeno nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 44/13 ze dne 13.5.2014

⁴⁷⁾ V souladu se závěry judikatury Ústavního soudu platí, že poskytovatel finanční (bankovní) záruky nemůže být v daném kontextu nucen zaplatit z titulu ručení více, než mohl v době vystavení záruky s ohledem na znění tehdy

Také o nepřijetí finanční záruky, resp. o nepřijetí potvrzení finanční záruky dalším výstavcem, bude vydáno rozhodnutí, které bude oznámeno výstavci i daňovému subjektu, a bude proti němu připuštěno odvolání.

Rozsah a obsah plnění z finanční záruky vůči věřiteli (správci daně) je stanoven v záruční listině a nemůže být vůči věřiteli omezen další smlouvou uzavřenou mezi výstavcem a dlužníkem. Výstavce ručí za splnění zajištěného dluhu do výše a za podmínek uvedených v záruční listině; vůči věřiteli (správci daně) může uplatnit pouze námitky, jejichž uplatnění záruční listina připouští (§ 2034 odst. 1 OZ). Námitky, které by byl vůči správci daně oprávněn uplatnit dlužník, může výstavce uplatnit, jen pokud to vyplývá ze záruční listiny (§ 2035 odst. 2 OZ).

Ve vztazích z finanční záruky je třeba rozlišovat vztah mezi výstavcem poskytujícím finanční záruku a věřitelem, který je založen záruční listinou (a v daňovém řízení vedle toho také rozhodnutím správce daně o přijetí záruky). Vztah mezi výstavcem a dlužníkem se řídí smlouvou o poskytnutí finanční záruky (§ 2039 OZ). Vztah mezi bankou a dlužníkem z bankovní záruky poskytnuté za účinnosti ObchZ se podle kogentního ust. § 322 odst. 2 ObchZ řídí podle ustanovení o mandátní smlouvě,⁴⁸⁾ pokud se strany po 1.1.2014 nedohodly, že se bude řídit OZ (srov. § 3028 a § 3073 OZ).

3. Na finanční záruku nemá vliv částečné uhrazení zajištěného nedoplatku, jestliže zbytek nedoplatku je stejný nebo vyšší, než činí částka, na kterou zní záruční listina (§ 2034 odst. 2 OZ; obdobně dříve § 316 odst. 2 ObchZ).

Finanční záruku je možné přijmout kdykoliv po vzniku daňové povinnosti (§ 3 DŘ), a to i po splatnosti daně, která má být zajištěna.

Platnost záruční listiny přijaté správcem daně před účinností OZ zůstává nabytím účinností OZ nedotčena.

C. Postup při realizaci zajištění daně ručením na základě právního jednání třetí osoby nebo finanční zárukou

1. Při realizaci ručení založeného na právním jednání třetí osoby postupuje správce daně obdobně jako v případě zákonného ručení, tzn. včetně splnění podmínek pro vydání výzvy ručiteli stanovených v § 171 odst. 3 DŘ (viz část I. Zákonné ručení a § 173 odst. 3 DŘ).

2. V případě finanční záruky se rovněž na základě § 173 odst. 3 DŘ uplatní obdobně postup dle § 171 a 172 DŘ. Písemná výzva výstavci záruční listiny k plnění z finanční záruky je tedy nezbytná (srov. také § 2035 OZ), předchozí upomenutí daňového subjektu o úhradu zajištěného nedoplatku (§ 171 odst. 3 DŘ) se však vyžaduje jen tehdy, pokud je tak stanoveno v záruční listině (§ 2035 odst. 2 OZ, dříve § 317 ObchZ). Jestliže uplatnění finanční záruky nemusí předcházet upomínka adresovaná daňovému subjektu, nemusí jí tedy předcházet ani pokus o vymožení úhrady na daňovém subjektu – ledaže je v záruční listině stanoveno jinak.⁴⁹⁾

platných předpisů a tehdejší praxi důvodně očekávat (viz nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 741/06 ze dne 29.11.2007; <http://nalus.usoud.cz>; Sbírka nálezů a usnesení ÚS č. 209/2007).

⁴⁸⁾ srov. rozsudek Nejvyššího soudu ČR spis.zn. 23 Cdo 3088/2008 ze dne 27.1.2011 (www.nsoud.cz).

⁴⁹⁾ Nevyplývá-li z obsahu bankovní záruky něco jiného, má tato záruka povahu bezpodmínečné bankovní záruky (tj. záruky na první výzvu a bez námitek). Při této formě bankovní záruky se neuplatní ani princip akcesority, ani princip subsidiarity (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Cdo 2387/2007 ze dne 31.3.2009; www.nsoud.cz; Sbírka rozhodnutí a stanovisek č. 18/2010 civ.).

Dojde-li ke zrušení nebo k zániku registrace osoby povinné značit líh, vyzve správce daně výstavce bankovní záruky k uhrazení nedoplatku evidovaného k devadesátému dni ode dne zrušení nebo zániku registrace osoby povinné značit líh u správce daně, nebo jiného orgánu veřejné moci, který o jeho uhrazení správce daně požádal. Správce daně vyzve výstavce bankovní záruky nejdříve po 90 dnech, nejpozději však do 5 měsíců ode dne zrušení nebo zániku registrace osoby povinné značit líh. Výstavce bankovní záruky je povinen částku uhradit do 15 dnů ode dne doručení výzvy (§ 20 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů).

Dojde-li ke zrušení nebo k zániku registrace distributora pohonných hmot, vyzve celní úřad výstavce bankovní záruky k uhrazení nedoplatku evidovaného k devadesátému dni ode dne zrušení nebo zániku registrace u celního úřadu, jiného správce daně, který o jeho uhrazení celní úřad požádal. Celní úřad vyzve výstavce bankovní záruky nejdříve po 90 dnech, nejpozději však do 5 měsíců ode dne zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot. Výstavce bankovní záruky je povinen částku uhradit do 15 dnů ode dne doručení výzvy (§ 6j zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů).

III. Účinnost

Tento pokyn vychází z právního stavu účinného k 1.9.2014, platnosti nabývá dnem podpisu a účinnosti dnem zveřejnění.

Tímto pokynem se ruší Pokyn GFŘ č. D-5, č.j. 6379/11-2310-602525, k postupu správců daně při realizaci institutu ručení v daňovém řízení, ze dne 20.10.2011.

Ing. Jiří Žežulka
zástupce generálního ředitele