

Bulletin

Komory daňových poradců ČR

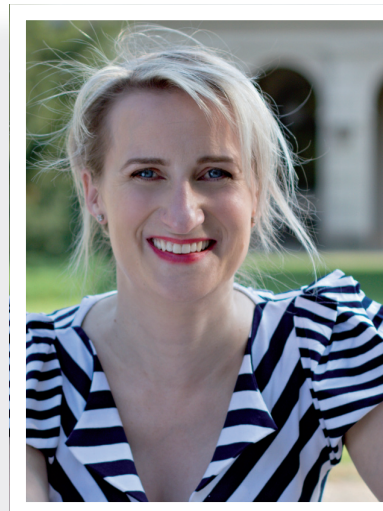


2/2025

- TÉMA VYDÁNÍ: Ručení a odpovědnost statutárů
- ROZHOVOR: Vlastimil Sojka, Karla Mader Voltnerová
- Ručení členů volených orgánů za daňové nedoplatky právnické osoby
- Povinnosti členů statutárního orgánu kapitálové společnosti při výhledu nedostatečných peněžních toků (cash-flow) ve světle judikatury
- Nárok na odpočet DPH a deklarovaný dodavatel

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

červen se konečně chýlí ke konci, a většina z vás si tak bude moct alespoň na chvíli vydechnout a věnovat se nějaké zábavné a odpočinkové činnosti, jako např. fakturaci či sledování aktuálního dění v parlamentu (co se stihne a co ne). Bude čas odložit všechna elektronická udělátka (snad s výjimkou různých čipů pro cashless placení na letních festivalech), *hodit se do zenu* a rozjímat nad tématy, o kterých člověk tušil, že jednou přijdou na přetřes, ale doufal, že to bude co nejpozději. Již od počátku své účinnosti obsahuje daňový řád nenápadný § 171 odst. 1 definující, kdo může být v rámci daňového řízení ručitelem za daňový nedoplatek. Aplikační možnosti tohoto ustanovení a zejména jejich šíře zůstávaly po dlouhou dobu v širším měřítku nevyužity. Sem tam se sice objevila aplikační jiskřička, požár ale nezažehla. To se změnilo až v červnu loňského roku s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 4/2024, ve kterém NSS problém daňového ručení *vzal pěkně od podlahy*. Protože se jedná dle našeho názoru o zásadní judikát, stal se základním pilířem tohoto Bulletinu. Poskytuje oporu pro další úzce související témata týkající se odpovědnosti, ať civilní, trestní, či profesní.



Úvodní stránky Bulletinu patří dvojrozhovoru s předsedy obou komorových disciplinárních orgánů paní Mader Voltnerovou a panem Sojkou. Kromě připomenutí rolí obou orgánů se z rozhovoru dozvíte i to, jaká pochybení daňoví poradci z pohledu obou disciplinárních orgánů nejčastěji dělají. Následuje triáda článků věnujících se daňovému ručení. Již uváděný rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 4/2024 zasazuje do širšího teoretického rámce pan Husseini, soudce zpravodaj předmětného rozsudku. Z pohledu fisku mírně optimistický článek pana Henáče si všímá dílčích otázek spojených s osobami, které mohou být potenciálními ručiteli za daňový nedoplatek, a to vč. jejich možné námitky promlčení. Poslední z trojice pan Hajdušek přidává i doporučení pro daňové poradce, jak otázku ručení komunikovat s klienty. Různé roviny možné odpovědnosti člena statutárního orgánu obchodní společnosti rozebírají ve svých člancích paní Rampová a Kubíčková a pan Lašák. Jak je zřejmé i z cit. rozsudku NSS, problematika daňového ručení je úzce spjata s trestním řízením, a to jak informačně (možnost získání nových důkazů z trestního řízení pro vydání ručitelské výzvy či pro následné daňové řízení), tak „subjektivě“ (pravomocně odsouzený pachatel daňového trestného činu jako potenciální „daňový“ ručitel). Do Bulletinu jsme proto zařadili i články s trestněprávní tematikou. Pan Trubač a paní Čihulková se mj. zabírají jednotlivými skutkovými podstatami trestných činů, které mohou být spáchány statutárem. Autorky paní Kolcunová a Devlin rozebírají problematiku trestněprávní odpovědnosti právnické osoby, a to vč. tzv. compliance programů. Téma účinné lítosti pro Bulletin zpracoval pan Žďárský. Všímá si i specifik v souvislosti s daňovou kontrolou a pokračujících trestných činů. Co je škodou u daňových trestných činů, jaká je její relevance pro trestní řízení a kdy lze vymáhat škodu způsobenou daňovými trestnými činy v trestním řízení, osvětluje ve svém článku pan Sýkora. Čtveřice článků se věnuje profesní odpovědnosti, a to jak daňových poradců (články panů Šefla a Deducha), tak úředníků (článek pana Svobody a paní Richterové a článek paní Frumarové). Odpovědnosti státu za škodu způsobenou finančními úřady ve svém článku rozebírá paní Devlin. Odbornou část Bulletinu uzavírá článek pana Oudese, jediný neodpovědnostní článek, který se vešel, pojednávající o deklarovaném dodavateli.

Vážení kolegové, jménem redakční rady doufám, že vás tematicky „hutné“ číslo Bulletinu bude bavit. S ohledem na jeho zaměření bychom však byli hlavně rádi, pokud byste se k němu potřebovali vracet co možná nejméně, a když už byste se vraceli, tak aby tomu bylo toliko z ryze teoretického zájmu, a nikoliv z praktické potřeby.

Krásné léto! ■

za redakční radu **Petra Nováková**,
advokátka, Nováková + Partners, advokátní kancelář, s. r. o.

Obsah

■ Úvodník

JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D. 1

■ Rozhovor

Rozhovor s Vlastimilem Sojkou, předsedou Dozorčí komise KDP ČR, a Karlou Mader Voltnerovou, předsedkyní Disciplinární komise KDP ČR 3

■ Ručení a odpovědnost statutářů

Ručení členů volených orgánů za daňové nedoplatky právnické osoby (JUDr. Faisal Hussein, Ph.D.) 7

Nově objevená úskalí správy daní či snad reálná naděje pro výběr nevymahatelných nedoplatků? (Mgr. Ladislav Henáč) 15

Ručení fyzické osoby za daňové nedoplatky právnické osoby (Ing. Tomáš Hajdušek) 19

Odpovědnost člena statutárního orgánu obchodní společnosti právní optikou (Mgr. Pavlína Rampová, Mgr. Karolína Kubíčková) 25

Povinnosti členů statutárního orgánu kapitálové společnosti při výhledu nedostatečných peněžních toků (cash-flow) ve světle judikatury (doc. JUDr. Jan Lasák, LL.M., Ph.D.) 31

Trestní odpovědnost statutárního orgánu právnické osoby (JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M., JUDr. Radka Čihulková) 35

Trestní odpovědnost právnické osoby z pohledu možného vyvinění (Mgr. Andrea Kolcunová, Mgr. Kateřina Devlin) 40

Škoda u daňových trestných činů a možnost jejího vymáhání v trestním řízení (Mgr. Michal Sýkora, Ph.D.) 47

K účinné lítosti jako prostředku nápravy škodlivého následku daňových trestných činů (JUDr. Zbyněk Žďárský) 51

Odpovědnost daňového poradce (Ing. Mgr. Vladimír Šefl, Ph.D.) 62

Odpovědnost daňového poradce v souvislosti s pojištěním profesní odpovědnosti (Mgr. Petr Deduch) 66

Odpovědnost úředníků veřejné správy – základní východiska a formy (Mgr. Tomáš Svoboda, Ph.D., JUDr. Anna Chamráthová Richterová, Ph.D.) 69

K odpovědnosti státního zaměstnance za majetkovou či nemajetkovou újmu způsobenou služebnímu úřadu (doc. JUDr. Kateřina Frumarová, Ph.D.) 76

Odpovědnost státu za škodu způsobenou finančními úřady (Mgr. Kateřina Devlin) 80

■ Ostatní

Nárok na odpočet DPH a deklarovaný dodavatel (JUDr. Filip Oudes) 86

■ Ze života KDP ČR

Česko-německá daňová konference 89

Seminář v hotelu Olšanka 90

Workshop k AI 90

Tradiční seminář v Nymburku 91

Účetní abeceda + počítání příkladů z jarních zkoušek 2025 91

Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům 92

Online semináře 95



Tištěný čtvrtletník

Komora daňových poradců České republiky

Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311

IČO: 44995059

moje.kdpcr.cz

www.kdpcr.cz

e-mail: kdp@kdpcr.cz

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060 ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **30. 6. 2025**,

Datum předání do tisku: **24. 6. 2025**.

Tisk: **IMPAX**, spol. s r. o.

Ilustrační fotografie:

Shutterstock.com

Čtvrtletník řídí Redakční rada ve složení:

Ing. Michal Dvořák, JUDr. Jana Fuksová, LL.M. – vedoucí Redakční rady, Ing. Tomáš Hanáček, doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D., Ing. Jiří Kostohryz, LL.M., Mgr. Lenka Krupičková, Ing. Mgr. Vít Křivánek, Ing. et Ing. Jáchym Lukeš, Ph.D., JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D., doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D., Ing. Marie Velflová, MVDr. Milan Vodička, Ing. Hana Zídková, Ph.D. Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů, které se nemusejí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Udělení souhlasu: Autor poskytnutím rukopisu dává redakci souhlas s rozmnožováním, rozšiřováním a sdělováním příspěvku na webových stránkách KDP ČR, v právních informačních systémech a na internetových portálech spolupracujících s KDP ČR.

Objednávky inzerce na inzerce@impax.cz, tel. +420 606 404 953, mediakit a další informace na www.impax.cz.

Rozhovor s Vlastimilem Sojkou, předsedou Dozorčí komise KDP ČR, a **Karlou Mader Voltnerovou**, předsedkyní Disciplinární komise KDP ČR

Otázky kladli členové Redakční rady Bulletinu KDP ČR



Můžete stručně popsat hlavní úlohu dozorčí komise a disciplinární komise v rámci Komory daňových poradců ČR? Jaký je vztah mezi oběma komisemi? Jak spolu dozorčí komise a disciplinární komise spolupracují při řešení případů porušení povinností daňových poradců?

VS: Dozorčí komise plní úkoly, které jí svěřují zákon o daňovém poradenství a stanovy Komory. Kromě jiného kontroluje hospodaření a dodržení zákonného rámce poskytování služeb daňového poradenství. Nejrozsáhlejší agendu představuje řešení stížností klientů a některých orgánů. Dozorčí komise provádí v těchto případech předběžná šetření, a pokud dojde k závěru, že je podezření ze závažného nebo opakovaného porušení povinností důvodné, stává se žalobcem a postupuje věc disciplinární komisi. Dozorčí komise provádí také z vlastní iniciativy nebo na podnět prověřuje případy podezření na tzv. razítkova-



če, na reklamní nabídky služeb daňových poradců nebo na porušování mlčenlivosti, které by mohly poškozovat vážnost a dobré jméno naší profese. Pravomoc dozorčí komise se nyní vztahuje i na šetření přestupků v oblasti AML a GDPR.

KMV: Úloha disciplinární komise je trochu jiná. My se soustředíme na disciplinární řízení, které je vedeno s daňovými poradci, u kterých dozorčí komise dojde k závěru, že existuje důvodné podezření, že se mohli dopustit disciplinárního provinění. Jednoduše řečeno, když už je jednání daňového poradce za hranou, podá dozorčí komise žalobu, ve které skutek popíše, a úkolem disciplinární komise je vést s obviněným daňovým poradcem disciplinární řízení. Toto řízení je zahájeno právě až podáním disciplinární žaloby. Pro každý takový případ předseda disciplinární komise jmenuje tříčlenný disciplinární senát, který se mu dále věnuje. Většinou musí senát pečlivě nastudovat spis, doplnit dů-

kazy a připravit se na ústní projednání případu. Následně je nařízeno ústní projednání případu, kde se obviněný daňový poradce může ke skutku, který je mu kladen za vinu, vyjádřit, provede se dokazování. Na základě prokázaných skutečností pak senát vydá rozhodnutí o tom, zda je daňový poradce vinen, a příp. mu uloží trest v souladu se zákonem o daňovém poradenství. Celé řízení se procesně řídí disciplinárním řádem a subsidiárně správním řádem a mělo by být vedeno tak, aby rozhodnutí procesně obstálo i před správním soudem.

VS: Obě komise spolupracují v obecné profesní rovině v zájmu prohloubení znalostí jejich členů a sjednocení správní praxe. S tímto cílem probíhají 2x ročně jejich společná zasedání. Zásadně však nezasahují vzájemně do svých pravomocí v konkrétních řízeních, aby byl zaručen spravedlivý výkon jejich pravomocí.

KMV: Ano s tím souhlasím, nikdy na společném zasedání neprojednáváme konkrétní případy, spíše si v obecné rovině vyměňujeme informace typu, zda se počet stížností na daňové poradce zvyšuje, popř. čeho se typicky týkají. A velmi si vážím toho, že dozorčí komise jako taková nikdy nekomentuje rozhodnutí nebo vyšší trestů v uzavřených kauzách.

Jak často provádí dozorčí komise kontroly dodržování povinností daňových poradců? Jsou tyto kontroly plánované, nebo reagují na konkrétní podněty?

VS: Do pravomoci DOK spadá mj. kontrola placení členských příspěvků, profesního pojištění a splnění formálních podmínek výkonu daňového poradenství. Tato kontrola je průběžná a její technická stránka je delegována kanceláři KDP ČR. Dozorčí komise se pak zabývá závažnými nebo opakovanými prohřešky, zjištěnými nejčastěji na základě konkrétního podnětu.

KMV: Disciplinární komise žádné kontroly neprovádí. Disciplinární řízení začíná až podáním žaloby. Počet řešených případů v jednotlivých letech a jejich výsledky vždy uvádíme podrobně ve zprávě o činnosti DIK na valné hromadě KDP ČR. Část žalob se samozřejmě týká i neplacení členských příspěvků. Těch ostatních jsou jednotky ročně. Jsou však složitější a někdy běží i více řízení souběžně.

Jaký je proces v případě podezření na nesprávné chování daňového poradce?

VS: V mnoha případech pomůže mediace dříve, než dozorčí komise spustí nějaké formální kroky. V tomto směru je aktivní a úspěšné i právní oddělení kanceláře Komory. Cílem totiž není hledat „kauzu“ a počítat tresty, cílem je prevence a ochrana zájmů profese v širším slova smyslu.

Pokud mediace selže nebo pro ni není prostor, DOK provádí předběžné šetření, ve kterém zjišťuje existenci důkazů pro důvodné podezření a důvodů pro podání disciplinární žaloby. Kontaktuje přitom daňového poradce i stěžovatele a dává jim prostor pro vyjádření. Na předběžné šetření má DOK lhůtu šest

měsíců, což není mnoho, protože některé zjištěné informace plodí další otázky a i ty je třeba prověřit a poskytnout přiměřené lhůty. Pokud DOK dojde k závěru, že je podezření důvodné a podání disciplinární žaloby nutné, spolu s právním oddělením KDP ČR ji zpracuje a předá disciplinární komisi; ta je oprávněna zajišťovat důkazy i pomocí dožádání u jiných osob či institucí, a má tak v této oblasti vyšší pravomoci.

KMV: Postup disciplinární komise jsem již popsala výše, DIK je správním orgánem, který disponuje pravomocemi opatřit si důkazy i od jiných institucí, provádí důkazy, které v žalobě navrhne dozorčí komise jako disciplinární žalobce, i důkazy, které na svou obranu uvede obviněný daňový poradce. Se všemi navrženými důkazy se senát musí vypořádat, a pokud to uzná za vhodné (nebo lépe řečeno, je-li to účelné a podstatné pro posouzení věci), může dokazování i rozšířit, např. si vyžádat listiny u dalších institucí, vč. finančních úřadů. Na ústní jednání jsou pak předvoláni i svědci, takže na projednání žaloby musí být členové senátu opravdu dobře připraveni.

S jakými nejčastějšími pochybeními daňových poradců se při své kontrolní činnosti setkáváte?

VS: V poslední době jde nejčastěji o profesionální selhání související s vyhořením daňového poradce, které označujeme jako „profesní kolaps“, nebo s vyhořením osobních vztahů s klientem. Některé stížnosti směřují i k profesním chybám, tam však dozorčí komise posuzuje, zdali šlo o vážné zanedbání nebo o prostý omyl. Ve druhém případě se zpravidla disciplinární řízení nezahajuje a stěžovatel je odkazován na civilní právo a náhradu škody.

KMV: Tady bych ráda doplnila, že mezi nejčastější skutky, pro které jsou žaloby podávány, patří nepodání daňového přiznání, zadržování dokladů klienta, nekomunikace s klientem, příp. porušení dalších povinností při zastupování klienta. Za významné disciplinární provinění považujeme rovněž porušení povinnosti mlčenlivosti, která je zakotvena v zákoně o daňovém poradenství. Co do počtu žalob asi stále vede skutek nezaplacení členského příspěvku, ale těchto žalob v posledních letech ubývá. Poprvé jsme řešili v disciplinárním řízení tzv. „razítkovače“. A ráda bych také upozornila na to, že poměrně velká část podaných žalob se týká skutků, kterých se dopustily daňově poradenské společnosti, tj. právnické osoby. Disciplinární řízení se v těchto případech vede s odpovědným daňovým poradcem. V rámci projednání případu se často ukáže, že odpovědný poradce garantuje činnost právnické osoby jen formálně a neví, co se ve skutečnosti v daňově poradenské společnosti děje.

Jaké jsou nejčastější důvody pro pozastavení výkonu daňového poradenství nebo vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců?

VS: Kromě nesjednání pojištění jde např. o ztrátu bezúhonnosti nebo právní způsobilosti.

Jsou podle Vás některá disciplinární řízení náročnější na objektivní posouzení než jiná? Jak se s těmito případy vyrovnáváte?

VS: Některé stížnosti jsou opravdu velmi náročné, pokud jde o jejich historii, kontext a odbornou souvislosti. Disciplinární žaloby tak běžně dosahují rozsahu 30 a více stran textu. Pokud by tato práce stála jen na neplacené práci členů dozorčí komise, nedalo by se to rozumně zvládnout. Naštěstí v tom velmi efektivně poskytuje servis právní oddělení KDP ČR.

KMV: Vzhledem k tomu, že v disciplinární komisi působím již poměrně dlouho, mohu trochu srovnávat. A musím bohužel konstatovat, že projednávání některých případů je stále složitější. Vždy je třeba rozkrýt podstatu jednání daňového poradce a věnovat se podrobnému dokazování. Na druhé straně se snažíme přihlížet ke všem okolnostem, které jednání daňového poradce provázely. Jsme si vědomi toho, že většinou nic není černobílé. Při rozhodování přihlížíme i k polehčujícím okolnostem.

V některých případech se obviněný daňový poradce nechává zastoupit advokátem a využívá všech svých procesních práv, což je samozřejmě v pořádku. My na to musíme být připraveni a vždy s tím počítáme.

Co poradcům za nedodržení pravidel hrozí? Jaké opatření nejčastěji udělujete?

VS: Pravomocí DOK je vyloučit daňové poradce, kteří přišli o zákonem stanovené podmínky pro výkon daňového poradenství. V případě daňových poradců s nesjednaným profesním pojištěním může DOK pozastavit výkon daňového poradenství. Neplacení členského příspěvku je pak považováno za disciplinární provinění, a dozorčí komise tak na tyto poradce podává žalobu disciplinární komisi.

KMV: Prokáže-li se v disciplinárním řízení, že skutek, který je předmětem disciplinární žaloby, se stal a že se jej dopustil obviněný daňový poradce a je považován za disciplinární provinění, rozhodne senát o vině a uloží daňovému poradci disciplinární trest (disciplinární opatření). Výčet možných sankcí stanoví zákon o daňovém poradenství. Patří mezi ně napomenutí, peněžitá pokuta až do výše 100 000 Kč, pozastavení činnosti. Nejvyšším trestem, který zákon připouští, je vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců. V případě, že senát uzná, že dostatečným trestem pro daňového poradce bylo samotné projednání případu před disciplinárním senátem, může senát konstatovat vinu, ale od uložení sankce upustit. Při rozhodování senát prakticky využívá všechny druhy sankcí. Myslím, že pozastavení činnosti dosud uloženo nebylo. O uložených sankcích informujeme každoročně ve zprávě o činnosti, která se předkládá ke schválení valné hromadě. Lze je dohledat i ve výročních zprávách.

S novou povinností oznámit kontaktní osobu letos mezi poradci začalo více rezonovat téma AML. Jakou roli hrají komise v této oblasti?

Profesní kodex je skvělou příležitostí, jak přijmout dokument, který přehledně rozsvítí majáky standardní práce daňových poradců.

VS: Pro posuzování v dozorčí komisi jde o podobnou situaci jako u jiných profesních prohřešků. Někdy se na souvislosti AML dotazujeme i kolegů, kteří čelí prověřování z jiných důvodů. Samotnou funkci kontroly dodržování AML však plní tajemník KDP ČR.

KMV: Disciplinární komise je pověřeným správním orgánem pro ukládání sankcí za porušení povinností podle AML zákona. Pokuty za spáchání přestupku podle AML zákona jsou vyšší, než je známe z disciplinárního řízení. Proto věřím, že všichni daňoví poradci svou povinnost oznámit kontaktní osobu řádně splnili a my nebudeme muset tyto přestupky vůbec řešit.

Jak vnímáte současnou úroveň dodržování profesních standardů a etiky mezi daňovými poradci? Dají se v posledních letech vypořádat nějaké trendy?

VS: Vzhledem k počtu daňových poradců můžeme z množství posuzovaných stížností a jiných případů říci, že situace není špatná a nijak zásadně se nezhoršuje. V porovnání s jinými důležitými komorami jsme na tom dobře. Vnímáme, že naprostá většina našich kolegů si je vědoma toho, že pro ně a pro celou naši profesi není neetické a neprofesionální jednání dobrou referencí, a podle toho se chovají. Naší rolí je postihovat excesy, ale sedmičlenná dozorčí komise zatím svou práci zvládá.

KMV: V tomto se připojuji ke kolegovi. A taky si myslím, že každý musíme začít u sebe. Pokud si každý z nás udrží vysoký profes-

ní standard, budeme stále respektovanou profesí. Význam profesního či etického kodexu vidím hlavně v tom, že Komora deklaruje profesionální přístup a hlásí se k etickým principům, a tyto hodnoty sdílí její členové. Nemyslím si, že by to měl být soubor pravidel, jejichž nedodržení by se mělo disciplinárně postihovat. K tomu nám stačí formulace uvedená v zákoně, a to povinnost konat čestně a svědomitě.

Jaký vzkaz byste chtěli poslat daňovým poradcům ohledně dodržování jejich povinností a profesní etiky?

VS: Neetické jednání a honba za penězi nadbíháním zájmů klientů, kteří od daňového poradce očekávají podporu v nezákonném chování, jsou cestou do pekel. Negativní následky zde přicházejí mnohem přímočařeji než karma.

Jak vnímáte dosavadní diskuse ohledně etického, resp. profesního kodexu? Potřebuje Komora daňových poradců takový kodex a co by měl podle Vás obsahovat?

VS: Profesní kodex je skvělou příležitostí, jak přijmout dokument, který přehledně rozsvítí majáky standardní práce daňových poradců. Jeho připravený text neobsahuje nic překvapivého, ale jeho síla je v ucelenosti. Pokud bychom se ke všem pravdám v něm obsaženým měli prokousávat jen přes disciplinární řízení, bylo by to zadání na desítky let. Z pohledu DOK vnímám profesní kodex jako výkladové vodítko pro budoucí správní praxi, která samozřejmě bude dále konfrontována a korigována ve sporných otázkách.

Jaké kroky komise podnikají pro prevenci porušování povinností daňových poradců?

VS: Prevenci vidíme především v informování. Každý náš kolega by si měl důkladně přečíst zprávy komisí pro valnou hromadu. Chápeme ale, že to není zrovna záživné čtení a je jen jednou ročně. Proto jsme třeba iniciovali vznik profesního okénka v e-Bulletinu KDP ČR a uvítali profesního AML chatbota na portálu KDP ČR. Zároveň si přitom ale musí členové disciplinárních orgánů ponechat odstup, aby se v budoucnu při posuzování konkrétních případů nedostali do střetu zájmů.

KMV: Ano, souhlasím. A upozorňuji ještě na anonymizovanou sbírku disciplinárních rozhodnutí, která je na webu Komory.

Jaká byla Vaše osobní motivace stát se předsedy dozorčí komise a disciplinární komise?

VS: Zájemců o členství v těchto komisích není mnoho. Je to náročná práce ve volném čase, občas si vynucuje nezbytnou konfrontaci a ani s velkými díky se počítat nedá. Předsedou DOK jsem se stal poté, co bývalý předseda, Martin Kozák, přestal kandidovat ze zdravotních důvodů. Kývl jsem na žádost kolegů a kolegyně z DOK, abych se tohoto úkolu ujal, a nelituji, protože to je zajímavá a přínosná životní zkušenost.

KMV: V disciplinární komisi pracuji již řadu let. Jsem ráda, že se její činnosti účastní daňoví poradci z celé republiky a z různých typů kanceláří, s různým zaměřením. Baví mě s nimi diskutovat o jednotlivých kauzách i o praktických postupech, které by měly být zachovány při vedení daňové kanceláře. Vážím si toho, že věnují svůj volný čas Komore. V dnešní době si velmi cením toho, že si umíme vzájemně naslouchat i tehdy, když na věci nemáme stejný názor. A hlavně... jsou to fajn lidi.

Jaká je Vaše vize pro budoucí vývoj a směřování dozorčí komise a disciplinární komise?

VS: Myslím, že naše směřování určovala a určuje agenda, kterou dostáváme na stůl, v tom si moc vybrat nemůžeme. Snažíme se ale hledat alespoň co nejefektivnější způsoby, jak ji zvládnout. Nyní pracujeme na efektivnějším komunikačním nástroji pro komisi, protože většina našich zasedání probíhá online a v mezidobí si píšeme maily. Chceme to zpřehlednit a lépe zabezpečit.

KMV: Disciplinární komise musí stále klást důraz na vysokou úroveň správních rozhodnutí. Určitou výzvou pro nás bude vedení přestupkového řízení ve věci porušení zákona o AML. Dosud jsme žádné takové řízení nevedli a já osobně si přeji, abychom jich museli vést co nejméně.

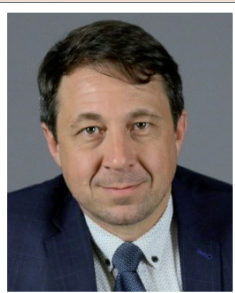
Spolupracujete s podobnými institucemi v zahraničí? Pokud ano, jakým způsobem?

VS: Určité kontakty máme jen se slovenskými kolegy v disciplinárních orgánech, se kterými se setkáváme jednou ročně v rámci společných zasedání prezidií. Z hlediska naší práce to je ale spíše jen obecnou inspirací, protože její povahu zásadně určuje odlišné právní prostředí.

KMV: Většinou se se zahraničními kolegy setkáváme při společných zasedáních prezidií české a zahraniční komory daňových poradců. Kromě slovenských kolegů, se kterými setkání probíhají pravidelně, jsme se setkali i s polskými kolegy. Většinou se zajímáme o počet řešených případů a sankce, které naši zahraniční kolegové mohou v disciplinárním řízení udělit. A taky se ptáme, jak obstáli při případném soudním přezkumu disciplinárních rozhodnutí. A tady si myslím, že si nestojíme vůbec špatně. ■

Ručení členů volených orgánů za daňové nedoplatky právnické osoby

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2024, čj. 10 Afs 4/2024-38, č. 4620/2024 Sb. NSS, související ustanovení a judikatura



JUDr. Faisal Husseini, Ph.D.,
soudce Nejvyššího správního soudu¹

1. Úvod

Osobní odpovědnost členů statutárních (volených) orgánů za dluhy společnosti je v českém právu tradičně koncipována restriktivně. Obecné pravidlo zní, že člen voleného orgánu (typicky jednatel s. r. o., člen představenstva a. s. apod.) **neručí za dluhy obchodní korporace**. Tento princip však má významné **korektivy**. Jedním z nich je **§ 159 odst. 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (OZ)**, zavádějící ručení členů orgánu za dluhy právnické osoby v případě porušení povinností při výkonu funkce. Podobně **§ 71 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) [ZOK]**, upravuje ručení *vlivných osob* (osob, které svým faktickým vlivem ovlivnily chování korporace k její újmě). Tyto soukromoprávní instituty se mohou uplatnit i v oblasti daňového práva – konkrétně tehdy, pokud se korporace stane dlužníkem na dani (např. nezaplatí doměřenou daň) a nejsou u ní prostředky k úhradě. V takové situaci může správce daně vyzvat k úhradě daňového nedoplatku přímo členy jejích orgánů či jiné ručitele, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá [**§ 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (DŘ)**].

V roce 2024 se k této problematice vyslovil **Nejvyšší správní soud (NSS)**, jehož rozsudek ze dne 18. 6. 2024, **čj. 10 Afs 4/2024-38, č. 4620/2024 Sb. NSS**, představuje *výrazný judikaturní posun*. Jednak **potvrdil samotnou možnost správců daně vymáhat daňové nedoplatky po členech statutárních orgánů** (za splnění podmínek civilního práva), a jednak **objasnil dosud neřešené otázky** týkající se lhůt a promlčení těchto nároků.² Tento článek se zabývá uvedeným rozsudkem a jeho dopady. Nejprve shrnuje klíčové závěry rozhodnutí a rozebírá výklad dotčených ustanovení DŘ, OZ a ZOK. Dále zasazuje rozsudek do kontextu dosavadní judikatury (správní i civilní) a rozebírá reakce odborné literatury. V závěru nastiňuje i stručný komparativní pohled na obdobné instituty v jiných evropských právních řádech.

2. Rozsudek NSS 10 Afs 4/2024-38: skutkové okolnosti a právní závěry

Skutkový stav případu. Ve věci řešené NSS šlo o daňové nedoplatky společnosti DEMOSTAVBY s. r. o., která byla využita k podvodnému vylákání nadměrných odpočtů DPH. Společnosti byla doměřena daň z přidané hodnoty za rok 2014 ve výši cca 3,6 mil. Kč, avšak daň nebyla uhrazena a společnost skončila v likvidaci. Příslušný finanční úřad proto vydal tzv. **ručitelskou výzvu** podle § 171 DŘ a vyzval k úhradě nedoplatku jednatele společnosti. Ten byl totiž (spolu s dalšími osobami) trestně odsouzen za zkrácení daně, přičemž daňová správa dovodila, že jako jednatel svým protiprávním jednáním způsobil společnosti škodu, v jejímž důsledku společnost nedoplatky na DPH neuhradila. Jednatel – adresát ručitelské výzvy – podal proti výzvě odvolání a následně žalobu, kterou Krajský soud v Praze zamítl. Žalobce poté brojil kasační stížností k NSS, v níž namítal zejména, že jeho povinnost nahradit škodu je **proml-**

1 Autor se na rozhodování ve věci sp. zn. 10 Afs 4/2024, která je hlavním předmětem tohoto článku, podílel jako soudce zpravodaj. Předkládaná stížnost přitom představuje osobní reflexi rozebíraného rozsudku. Závěry, které jdou nad jeho rámec, jsou pouze osobním názorem autora, nikoli NSS.

2 V takto komplexní podobě se NSS dosud danému typu ručení nevěnoval. Ačkoli bylo možné, jak plyne z textu článku, nalézt některé dřívější judikaturní náznaky, přece jen bylo nyní třeba se k problematice vyslovit podrobněji. V praxi se případy obdobné nyní rozebírané situaci také nevyskytovaly. Důvodem mohl být i nevhodně formulovaný pokyn GFŘ č. D-18 ze dne 16. 9. 2014, čj. 6402/14-7001-51300-602525, který byl vůči daňovými orgánům paradoxně značně restriktivní. Uváděl např., že „*podmínkou pro vznik ručitelské povinnosti je zde vznik škody na straně právnické osoby, uplatnění její náhrady poškozenou právnickou osobou vůči odpovědnému členovi orgánu*“, či že „*o splnění podmínek nezbytných pro vznik ručení podle § 159 OZ si však správce daně rovněž nemůže učinit vlastní úsudek*“ [srov. GOTTWALD, J. *Ručení při správě daní prováděné Finanční správou České republiky*. Rigorózní práce, s. 56 (Dostupná na <https://is.muni.cz/th/tiomq/>)]. Ačkoli již tehdy bylo možné o daném pokynu pochybovat (pro nerespektování závěrů judikatury a odborné literatury, což vedlo s ohledem na uvedené podmínky prakticky k neaplikovatelnosti § 159 odst. 3 OZ daňovými orgány), je nyní již zcela zřejmé, že tento pokyn již byl judikaturně překonán (viz např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2024, čj. 51 Af 6/2023-96, bod 82).

čena, a rovněž zpochybňoval, zda bylo **prokázáno způsobení škody** porušením povinností.

Výsledek řízení. NSS kasační stížnosti *vyhověl*, zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a věc vrátil správci daně k dalšímu řízení. Ve svém **odůvodnění** však současně formuloval několik obecných právních závěrů, které jsou pro praxi zásadní. Soud zdůraznil, že se jedná o dosud neřešené otázky v oblasti daňového ručení členů orgánů. Zejména šlo o následující klíčové body:

■ **(1) Daňové ručení členů orgánů může vycházet ze soukromého práva.** NSS potvrdil, že § 171 odst. 1 DŘ (upravující ručení za daňové nedoplatky) se **nevztahuje jen na případy výslovně uvedené v daňových zákonech**, ale že povinnost ručení může založit i předpis soukromého práva. Konkrétně soud potvrdil, že **§ 159 odst. 3 OZ** představuje dostatečný právní základ pro to, aby člen statutárního orgánu ručil za daňový nedoplatek své společnosti (pokud jsou splněny podmínky v tomto ustanovení uvedené). [Obdobně lze uvažovat i o ručení podle **§ 71 ZOK** v případě tzv. vlivné osoby, jak vyplývá např. z rozsudku NSS ze dne 10. 2. 2025, čj. 9 Afs 139/2024-65.] Jinými slovy, **daňový nedoplatek lze vnímat jako dluh společnosti, za nějž člen orgánu ze zákona ručí, pokud svým protiprávním jednáním přivodil, že společnost dluh neuspokojila.** Tento závěr potvrzuje dřívější judikaturu, podle níž nelze okruh právních předpisů o ručení omezovat jen na daňové normy – ručení za daňové nedoplatky může založit i předpis soukromoprávní povahy.³

■ **(2) Ručitel (člen orgánu) může být vyzván v prodloužené lhůtě podle § 148 odst. 6 DŘ.** NSS se vyslovil k otázce lhůty, v níž může správce daně vydat ručitelskou výzvu. Dospěl k závěru, že **ručitelská výzva se považuje za rozhodnutí o stanovení daně** ve smyslu DŘ. Musí tedy být vydána **v prekluzivních lhůtách pro stanovení daně**. Soud současně dovodil, že **lze uplatnit i speciální prodlouženou lhůtu** podle § 148 odst. 6 DŘ. V posuzovaném případě byl ručitelský nárok uplatněn poté, co byl jednatel pravomocně odsouzen za daňový trestný čin – daňová povinnost tedy byla stanovena dodatečně na základě odhaleného daňového trestného činu (zvláště závaž-

ný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby). Ustanovení § 148 odst. 6 DŘ umožňuje, aby v důsledku pravomocného odsouzení za daňový trestný čin byla daň stanovena ještě do konce druhého roku následujícího po roce, kdy odsuzující rozsudek nabyl právní moci. Tuto výjimku z běžné tříleté lhůty potvrdil NSS i pro vydání výzvy ručiteli – pokud mohla být daň doměřena s využitím této delší lhůty, může ve stejné lhůtě následovat i výzva ručiteli. V daném případě správce daně stihl vydat ručitelskou výzvu ještě *před uplynutím této prodloužené lhůty*, takže daňová povinnost nebyla prekludována. Tento závěr má praktický význam: **ani uplynutí standardní lhůty pro doměření daně (3 roky, resp. s prolongacemi max. 10 let) nemusí bránit uplatnění ručení**, pokud nastala skutečnost odůvodňující zvláštní režim podle § 148 odst. 6 DŘ (typicky odsouzení za daňový únik).

■ **(3) Vymezení „škody“ pro účely ručení – daňový nedoplatek není sám o sobě škodou.** Jedním z nejdůležitějších závěrů rozsudku je upřesnění, **co se rozumí „škodou způsobenou společností“ v kontextu § 159 odst. 3 OZ.** NSS **zdůraznil, že samotný daňový nedoplatek (dluh na dani) není tou škodou, kterou měl člen orgánu společnosti způsobit** (bod 58 rozsudku). Nedoplatek na dani je *pouze následkem* určitého předchozího jednání vedení společnosti. **Skutečnou škodou** musí být *protiprávní zásah do majetkové sféry společnosti* – typicky např. **nezákonné vyvedení finančních prostředků či jiného majetku ze společnosti**, které se posléze projeví tím, že společnost nemá dostatek prostředků na úhradu svých dluhů, vč. daňových.⁴ V posuzované kauze šlo např. o situaci, kdy společnost neoprávněně získala od státu nadměrné odpočty DPH a obratem je v hotovosti vybrala (či převedla na jiné účty) pro potřeby organizátorů trestné činnosti. Po odhalení dané činnosti musela společnost odpočty vrátit, ale neměla z čeho – to byl *důsledek* toho, že jednatel porušil své povinnosti a způsobil společnosti škodu vyvedením prostředků. **Pouhá existence nezaplacené daně jako takové nepostačuje.** Za daných okolností případu také povinnost prokázat, že ručitel při výkonu funkce jednatele postupoval s péčí řádného hospodáře, tížila právě ručitele.

3 V tomto směru NSS v bodě 43 rozsudku odkázal na rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2008, čj. 5 Afs 173/2006-74, č. 2303/2011 Sb. NSS, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2003, čj. 30 Ca 110/2001-30, č. 182/2004 Sb. NSS, ve kterých správní soudy posvětily daňové ručení založené zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Ačkoli NSS v rozebíraném rozsudku na dané rozhodnutí neodkázal, lze zmínit také rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2024, sp. zn. 27 Cdo 1993/2023, v jehož bodu 44 NS dospěl k podobným závěrům jako NSS: „Ustanovení § 159 odst. 3 OZ zakládá zvláštní ručitelskou povinnost členů volených orgánů právnické osoby, která vzniká na základě zákonem předvídaných objektivních okolností. Domnívá-li se správce daně (kterým je na základě shora citovaných zákonných ustanovení celní úřad), že dovolatel podle § 159 odst. 3 OZ ručí za veřejnoprávní dluh společnosti mající povahu daňového nedoplatku, a chce-li z titulu zákonného ručení po něm takový dluh vymoci, musí postupovat podle § 171 DŘ a vyzvat jej k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Tato výzva má povahu rozhodnutí, které je podle § 176 odst. 1 písm. b) DŘ exekučním titulem.“

4 Je otázkou, zda není možné ve specifických případech považovat za škodu též samotnou doměřenou daň. Toho se dotkl rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 5. 6. 2018, čj. 52 Af 72/2017-45, kde se soud zabýval případem, v jehož rámci správce daně požadoval úhradu daňového nedoplatku po jednatele, který údajně nejednal v souladu s péčí řádného hospodáře (dle správce daně nevedl řádně stavební deník), což vedlo k doměření daně. Ačkoli krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, zároveň v bodě 15 vyslovil, že „počíná-li si jednatel společnosti nezodpovědně a bez péče řádného hospodáře, čímž způsobí ztrátu společnosti doměřením daně, lze tuto ztrátu považovat za škodu vzniklou společnosti“. Tuto otázku NSS dosud neřešil, a ta tak čeká na další vyjasnění, podobně jako v dalších situacích, kdy se správci daně snažili „kreativně“ rozšiřovat ručební povinnosti v závislosti na porušení péče řádného hospodáře v souvislosti s neunesením důkazního břemene v daňovém řízení, nesoučinnosti při daňové kontrole apod. (k tomu viz HAJDUŠEK, T. *Ručení fyzické osoby za daňový nedoplatek právnické osoby*. Prezentace přednesená na společném semináři KDP ČR, NSS a Ministerstva financí. Dostupná přes <https://www.nssoud.cz> > KDP > Tomáš Hajdušek. Navštíveno dne 6. 5. 2025).

■ **(4) Promlčení ručitelského nároku a námitka dobrých mravů.** Kasační stížnost otevřela i otázku, **zda může ručitel (člen orgánu) namítat promlčení své povinnosti** nahradit škodu, a tím dosáhnout zániku ručení. NSS dospěl k závěru, že **§ 159 odst. 3 OZ upravuje nejen rozsah ručení, ale i jeho vznik a zánik.** Pokud např. škoda byla mezitím uhrazena, ručení zaniká; podobně pokud **nárok společnosti na náhradu škody vůči členovi orgánu je promlčen, lze to vnímat jako zánik ručení.** Člen voleného orgánu tedy *může uplatnit vůči správci daně námitku promlčení* a bránit se tím, že jeho ručitelství závazek již zanikl uplynutím času. NSS však současně upozornil, že **ne každé promlčení musí správce daně akceptovat.** Pokud by v konkrétním případě uplatnění námitky promlčení bylo **v rozporu s dobrými mravy,** není správce daně povinen k ní přihlídnout (body 51 až 53). Soud připomněl obecnou zásadu civilního práva (§ 2 odst. 3 OZ), že výkon práva nesmí být v rozporu s dobrými mravy. NSS výslovně uvedl, že posouzení (ne)mravnosti námitky promlčení přísluší v řízení právě správci daně. V daňovém rozhodnutí by tedy finanční úřad musel odůvodnit, proč v daném případě považuje námitku za nepřijatelnou. Pokud správce daně shledá námitku promlčení za odporující dobrým mravům, k námitce *nepřihlédne.* Člen orgánu se **nemůže automaticky spoléhat na promlčení** – vždy bude posuzováno, zda v konkrétních okolnostech není namítání promlčení zjevně účelové či nepoctivé.⁵

Uvedené závěry NSS významně ovlivňují další postupy ve správě daní i postavení statutárních orgánů. Přestože NSS nakonec vrátil věc správci daně (právě k doplnění úvah o promlčení a vyčíslení skutečné škody), v podstatě potvrdil „schůdnost“ řešení přijatého daňovými orgány.

3. Povinnost ručení podle § 171 DŘ a prodloužená lhůta (§ 148 odst. 6 DŘ)

Mechanismus daňového ručení. Ustanovení **§ 171 odst. 1 DŘ** stanoví, že *nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy.* Jinak řečeno, daňová povinnost primárního dlužníka (daňového subjektu) může být přenesena na třetí osobu – ručitele, jestliže příslušný zákon stanoví, že tato osoba za daný dluh ručí, a správce daně ji formálně vyzve k úhradě. V praxi daňové správy se s ručitelstvími výzvami setkáváme např. u ručení příjemce zdanitelného plnění za DPH nezaplacenou dodavatelem apod. Příklad ručení členů volených orgánů právnické osoby je však specifický v tom, že povinnost ručení zde vyplývá ze *soukromého práva* (viz dále) – správce daně ji tedy musí **podřadit pod § 171 odst. 1 DŘ ve spojení s § 159 odst. 3 OZ.**

Charakter ručitelské výzvy a lhůty pro její vydání. Ručitelská výzva podle § 171 DŘ je rozhodnutím, kterým se fakticky *stanoví daň i ručiteli.* DŘ obsahuje systém lhůt (prekluzivních) pro stanovení a doměření daně – typicky tříletou lhůtu, s možným prodloužením, nejdéle však 10 let (§ 148 odst. 1 až 5 DŘ). **Zvláštní případ upravuje § 148 odst. 6 DŘ,** který zavádí *výjimku* pro situace daňových trestných činů. **Pokud dojde k pravomocnému odsouzení za daňový trestný čin,** lze stanovit daň i po uplynutí jinak platné lhůty – a to **až do konce druhého roku následujícího po roce, kdy nabyl právní moci rozsudek v trestní věci.** Prakticky to znamená, že odhalí-li se daňový únik pozdě (např. díky trestnímu stíhání), má správce ještě dva roky od skončení procesu na doměření daně. V posuzovaném případě jednatel spáchal daňový trestný čin v letech 2014 až 2015, pravomocně byl odsouzen v roce 2021, takže doměřit daň bylo možné do konce roku 2023. Správce daně skutečně doměřil DPH v roce 2016 a ručitelskou výzvu vydal v roce 2022, tedy v rámci oné dvouleté lhůty po odsouzení – daňová povinnost tudíž **nebyla prekludována.**⁶

NSS posoudil právní charakter ručitelské výzvy a **výslovně potvrdil, že se i na ni vztahují uvedené lhůty pro stanovení daně.** Výzva ručiteli je totiž **rozhodnutím o daňové povinnosti ručitele,** a musí proto respektovat časové limity správce daně pro vyměření či doměření daně. V návaznosti na to NSS dovodil, že pokud byl daňový nedoplatek zjištěn a stanoven díky pravomocnému rozsudku v trestní věci, **lze vůči ručiteli využít prodlouženou lhůtu z § 148 odst. 6 DŘ** (viz bod 33). Tento závěr je pro správce daně „praktický“: **správce daně nemusí spěchat s vydáním ručitelské výzvy paralelně s dodatečným platebním výměrem,** ale může tak učinit i později, pokud ještě běží zvláštní lhůta podle § 148 odst. 6 DŘ. Zároveň to znamená, že ručitel se nemůže bránit poukazem na uplynutí obecné tříleté lhůty, pokud správce daně využil možnost vyzvat k úhradě daně v mimořádné lhůtě na základě odsouzení. NSS zde navázal např. na usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 24. 7. 2007, čj. 1 Afs 101/2004-58, č. 1352/2007 Sb. NSS, který již dříve dovodil, že „*dluhem*“ ve smyslu ručitelství může být i dluh veřejnoprávní (daňový).

Dlužno dodat, že v posuzovaném případě se NSS zabýval primárně daňovým ručením, nicméně norma obsažená v § 171 odst. 1 DŘ je do značné míry blanketní a odkazující na úpravu ručení dle OZ (popř. dle § 71 ZOK). Právě v občanském právu je ručení rozpracováno komplexně a opírá se o hojnou literaturu a judikaturu. K tomu uvádí odborná literatura, že „*některé zvláštní zákony obsahují vlastní úpravu ručení, mezi nimi i daňový řád. Odchytky obsažené zejména ve veřejnoprávních předpisech odrážejí sice specifika charakteristická pro danou úpravu, nejsou však komplexní, proto při výkladu je třeba vycházet z propracované teorie a judikatury soukromého práva, což ostatně odpovídá principu jednoty a bezrozpor-*

⁵ K otázkám spojeným s námitkou promlčení v tomto směru MÜLLEROVÁ, K. *Ručení statutárů za daňové dluhy při porušení péče řádného hospodáře.* Dostupné na <https://www.arws.cz/novinky-v-arrows/ruceni-statutaru-za-danove-dluhy-pri-poruseneni-pecce-radneho-hospodare>. Citováno 6. 5. 2025.

⁶ Obecně přitom pro aktivaci ručitelství dle § 159 odst. 3 OZ (resp. § 71 odst. 1 ZOK) není podmínkou spáchání trestného činu či odsouzení za něj. To hraje roli „pouze“ z hlediska lhůty dle § 148 odst. 6 DŘ, resp. v situaci, kdy tu není takové rozhodnutí trestního soudu, jsou logicky kladeny ohledně zjišťování skutkového stavu a právního hodnocení zvýšené nároky na správce daně.

nosti právního řádu. Daňový řád se tedy i v oblasti ručení uplatní jako obecná a podpůrná úprava v případech, kdy jiný zákon neupravuje správu daní jinak.⁷ Právě proto NSS, který respektoval „dominantní“ postavení občanskoprávních soudů při výkladu civilního práva, přejal některé judikaturní závěry daných soudů (popř. civilní doktrínu), byť by bylo možné si představit i některá jiná řešení (viz zejména otázka promlčení níže).

4. Souvislost s § 159 odst. 3 OZ a § 71 ZOK

Zákonné ručení členů orgánů dle OZ. Institut ručení členů volených orgánů právnické osoby za její dluhy byl do českého práva zaveden s účinností nového OZ v roce 2014. Ustanovení § 159 odst. 3 OZ stanoví: *Nenahradil-li člen voleného orgánu právnické osobě škodu, kterou jí způsobil porušením povinností při výkonu funkce, ačkoli byl povinen škodu nahradit, ručí věřitelé právnické osoby za její dluh v rozsahu, v jakém škodu nenahradil, pokud se věřitel plnění na právnické osobě nemůže domoci.* Toto ustanovení tedy **podmiňuje vznik ručení** několika prvky: (a) člen orgánu při výkonu funkce poruší své povinnosti (typicky povinnost jednat s péčí řádného hospodáře – s nezbytnou loajalitou, potřebnými znalostmi a pečlivostí, viz § 159 odst. 1 OZ), čímž způsobí společnosti škodu; (b) byl povinen tuto škodu nahradit, leč *nenahradil ji*; (c) věřitel (soukromá osoba, ale i stát) se nemůže uspokojit na majetku společnosti; (d) pak člen orgánu *ručí věřiteli za dluh společnosti, a to v rozsahu, v jakém škodu nenahradil.* Jde tedy o jakousi **sankci za porušení povinností péče řádného hospodáře**, která dopadá přímo do vztahu mezi členem orgánu a věřiteli společnosti. Zákon tak chrání věřitele v situaci, kdy nezodpovědné či nepoctivé jednání vedení společnosti zhoršilo vyhlídky věřitelů na splnění jejich pohledávek. Věřitel pak může požadovat plnění přímo na členovi orgánu (ručiteli), ovšem jen do výše škody způsobené společností. Pro úplnost lze dodat, že judikatura dovodila, že k naplnění této skutkové podstaty *není třeba, aby společnost předtím člena orgánu oficiálně vyzvala k úhradě škody či aby jeho povinnost nahradit škodu byla již splatná* – ručení vzniká objektivně tím, že škoda nebyla nahrazena, a to bez ohledu na splatnost či upomínání (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, čj. 27 Cdo 59/2022-313, bod 41). Člen orgánu tedy nemůže bez dalšího argumentovat, že „společnost po něm nic nechtěla“; naopak, ručení má fungovat právě ve chvíli, kdy společnost (třeba pro insolventci) už nároky neuplatňuje a věřitelé zůstali neuspokojeni.

Ručitel jako jednatel vs. „vlivná osoba“. Ustanovení § 159 odst. 3 OZ míří výslovně na *členy voleného orgánu* dané právnické osoby (tedy ty, kteří mají statutární či dozorčí funkci přímo v ní). Vedle toho ovšem existuje i **§ 71 ZOK**, který upravuje ručení tzv. **vlivné osoby** v rámci tzv. *ovlivnění*. Vlivnou osobou je dle

§ 71 odst. 1 ZOK **kdokoli, kdo pomocí svého přímého či nepřímého vlivu významně ovlivní chování obchodní korporace k její újmě**. Typicky půjde o **ovládající subjekt nebo faktického „ukrytého“ vedoucího** (např. organizátora trestné činnosti), který sice formálně není členem statutárního orgánu, ale reálně rozhoduje o dění ve společnosti (např. prostřednictvím „loutek“ ve vedení). ZOK stanoví, že **vlivná osoba je povinna korporaci nahradit újmu**, kterou jí svým vlivem způsobila (není-li dána liberace, že jednala informovaně a v obhajitelném zájmu ovlivněné osoby). Pokud *v přiměřené lhůtě tuto újmu neuhradí*, vzniká jí dále povinnost nahradit i újmu způsobenou společníkům ovlivněné osoby (§ 71 odst. 2 ZOK) a zároveň **vlivná osoba vždy ručí věřitelům ovlivněné osoby za splnění těch dluhů, které ovlivněná osoba nemůže v důsledku ovlivnění splnit** (§ 71 odst. 3 ZOK). Je tedy patrné, že **§ 71 ZOK a § 159 odst. 3 OZ jsou do značné míry obdobné** co do výsledku: v jednom případě ručí formální statutár, ve druhém ten, kdo fakticky způsobil ovlivnění vedoucí ke škodě, byť nebyl formálně v orgánu. ZOK navíc v § 71 odst. 5 výslovně **vykládá, aby vlivnou osobou byl člen orgánu ovlivněné společnosti** – ti spadají pod režim OZ. V praxi se tedy ustanovení prolínají. V posuzovaném případě – rozsudku desátého senátu NSS – se řešilo ručení jednatele (formálně člen orgánu), takže soud aplikoval přímo § 159 odst. 3 OZ. Avšak k aplikovatelnosti § 71 ZOK se NSS vyslovil nedávno v rozsudku ze dne 10. 2. 2025, **čj. 9 Afs 139/2024-65** (viz také níže), v němž se zabýval ručením organizátora trestné činnosti (rovněž v souvislosti se společností DEMOSTAVBY s. r. o.).

V každém případě musí správce daně posoudit naplnění příslušných podmínek (porušení povinností, vznik a rozsah škody). Tento výklad podpořil i Nejvyšší soud v rozsudku zmíněném v poznámce pod čarou 3, který judikoval, že pokud se finanční úřad domnívá, že člen orgánu ručí za veřejnoprávní dluh, **má pravomoc postupovat dle DŘ a samostatně posoudit předběžnou otázku splnění podmínek ručení podle OZ**. Z pohledu kompetenčního se tedy vyjasnilo, že není nutné (ani vhodné) odkazovat věc k civilnímu soudu – *správce daně může a musí otázku existence ručení posoudit sám* (viz též usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, ze dne 16. 12. 2024, čj. Konf 3/2024-15).

Shrnutí pro praxi. Uplatnění § 159 odst. 3 OZ (resp. § 71 ZOK) v daňovém řízení znamená, že **finanční úřad může sám posoudit soukromoprávní delikt statutára v rámci správního rozhodnutí**. Měl by zjistit a popsat, v čem statutár porušil péči řádného hospodáře, jakou škodu tím způsobil společnosti; naopak ručitel má prokázat, zda již škodu uhradil,⁸ potažmo, že mohl při svém ovlivnění v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu ovlivněné osoby.⁹ Dále

7 BAXA, J. in BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. § 171 (Výzva ručitelů). Praha: Wolters Kluwer. Dostupné v systému ASPI pod ASPI ID KO280_2009CZ. V podobném duchu např. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2025, čj. 9 Afs 139/2024-65, bod 62, vč. odkazu na předchozí judikaturu.

8 Viz bod 63 rozsudku čj. 10 Afs 4/2024-38.

9 § 71 odst. 1 ZOK *in fine*.

musí správce daně vyhodnotit, že věřitel (stát) není schopen dosáhnout plnění na společnosti – typicky proto, že společnost je v úpadku, likvidaci nebo jednoduše bez majetku. Teprve pak může vydat výzvu, v níž stanoví ručiteli povinnost zaplatit konkrétní částku daňového nedoplatku. **Správce daně přitom nemusí vyčkávat na bezvýsledné vymáhání vůči společnosti** – postačí, je-li zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné (§ 171 odst. 3 DŘ). Ručitel může v rámci své obrany v daňovém řízení rozporovat, že nesplnil podmínky ručení (např. že žádnou povinnost neporušil, škodu nezpůsobil, nebo že škoda byla promlčena). V řízení o žalobě proti rozhodnutí správce daně pak budou tyto námitky přezkoumávat správní soudy. Lze tedy říci, že *agenda ručení statutárů se z velké části přesouvá před správní soudy*, které budou posuzovat „civilní“ odpovědnost v kontextu daňových sporů.

5. Promlčení ručitelského nároku, možná obrana ručitele a její limity

Okamžik vzniku nároku a běh promlčecí lhůty. Nárok společnosti na náhradu škody vůči členovi orgánu podléhá obecným promlčecím lhůtám podle OZ (subjektivní lhůta 3 roky od vědomosti o škodě a škůdci, objektivní nejpozději 10 let od vzniku škody – § 629 OZ). Ve vztahu k ručení dle § 159 odst. 3 OZ vyvstávaly otázky, *kdy přesně ručení vzniká a zda je podmínkou, aby tento nárok nebyl promlčen*. Nejvyšší soud ve výše zmíněném rozsudku čj. 27 Cdo 59/2022-313 dovodil, že ručení **není vázáno na splatnost pohledávky na náhradu škody** – vzniká okamžikem, kdy člen orgánu *nesplnil svou povinnost nahradit škodu, tedy de facto ihned poté, co škoda vznikla a měla být nahrazena* (není nutné vyčkat splatnosti či výzvy; Nejvyšší soud hovoří o *splnitelnosti dluhu* – blíže bod 34 rozsudku čj. 27 Cdo 59/2022-313). Tzn., že *počátek běhu promlčecí lhůty ručitelského vztahu* bude v zásadě stejný jako počátek promlčení nároku na náhradu škody. Pokud společnost ve lhůtě nepodá žalobu na náhradu škody, dojde k promlčení tohoto nároku, a tím – jak dovodil NSS v rozebíraném rozsudku desátého senátu – i k zániku ručení. Ve výsledku tedy **ručitelský závazek člena orgánu zaniká uplynutím promlčecí lhůty k uplatnění nároku na náhradu škody**, ledaže promlčení nebylo namítnuto. Z pohledu správce daně to znamená, že ručení *lze efektivně uplatnit jen do té doby, dokud ručitel může být odpovědný své společnosti za škodu*. Pokud by např. k porušení povinností jednatel došlo v roce 2014 a škoda byla hned tehdy zřejmá, promlčela by se v roce 2017 (pokud by mezitím společnost neuplatnila nárok). Po roce 2017 už by ručení nemělo obstát – ručitel by mohl namítnout, že jeho závazek zanikl. K tomu je ale třeba dodat níže uvedené závěry týkající se námitky dobrých mravů, popř. vyřešení toho, kdo může za společnost reálně jednat.

Je však praktickou otázkou, od jakého okamžiku odvíjet počátek běhu promlčecí lhůty ve smyslu § 620 odst. 1 OZ.¹⁰ Obecně lze

vycházet z toho, že právnická osoba se o vzniku škody (zde) jednatelem dozví, když se o tom dozví osoba, která může nárok vymáhat,¹¹ přičemž se nesmí podílet na vzniku škody společně s členem voleného orgánu společnosti.¹² V tomto směru je tedy třeba, jak již bylo zmíněno, vycházet dominantně z občanskoprávní judikatury a doktríny.

V rozsudku ze dne 26. 5. 2015, sp. zn. 29 Cdo 3212/2013, se přitom Nejvyšší soud (s odkazem na dřívější judikaturu) rozsáhle vyjádřil i k některým problematickým okolnostem určování počátku běhu promlčecí lhůty, zejména v případě, kdy společnost má např. jediného jednatele. Z tohoto rozsudku tak stojí za pozornost závěry spočívající v tom, že:

- za okamžik, kdy se s. r. o. dozví o vzniku škody, způsobené jí jejím jediným jednatelem, je třeba zásadně považovat okamžik, kdy se o vzniku škody dozví nebo mohl dozvědět společník, popř. jiná osoba, která je oprávněna nárok na náhradu škody vůči jednatelem uplatňovat. Podílel-li se na vzniku škody i tento společník (společníci), dozví se společnost o vzniku škody až tehdy, kdy se o něm dozvěděla nebo mohla dozvědět jiná osoba, oprávněná vůči jednatelem náhradu škody uplatňovat (např. správce konkursní podstaty);
- podíleli-li se na vzniku škody způsobené právnické osobě všichni členové jejího statutárního orgánu, popř. další osoby oprávněné podat jménem právnické osoby žalobu o náhradu škody, běží subjektivní promlčecí doba až ode dne, kdy se dozvěděla nebo mohla dozvědět o škodě a o tom, kdo je povinen k její náhradě, osoba oprávněná podat (za právnickou osobu či jejím jménem) žalobu o náhradu škody proti členovi statutárního orgánu, která se na vzniku škody nepodílela;
- je-li škůdcem jednatel, počne subjektivní promlčecí doba běžet zásadně ve chvíli, kdy se o škodě, resp. o tom, kdo je povinen k její náhradě, dozví nebo může dozvědět jiná osoba, která je vůči němu oprávněna nárok na náhradu škody uplatnit (např. jiný jednatel nebo likvidátor);
- subjektivní vědomost poškozeného o osobě odpovědné za škodu, s níž zákon spojuje počátek běhu promlčecí doby, přitom nepředpokládá nezpochybnitelnou jistotu v určení osoby odpovědné za vznik škody. Zákon vychází z předpokladu, že po osobě, která ví o vzniku škody, lze požadovat, aby nárok u soudu uplatnila, jakmile má k dispozici takové informace o okolnostech vzniku škody, v jejichž světle se její odpovědnost určité konkrétní osoby dostatečně pravděpodobnou. Nesprávné by přitom bylo zobecňovat, že je-li protiprávní jednání škůdce předmětem trestního řízení, dozví se poškozený o tom, že mu škoda vznikla a kdo za ni odpovídá, vždy teprve datem právní moci (odsuzujícího) trestního rozsudku. Znalost

10 *Okolnosti rozhodné pro počátek běhu promlčecí lhůty u práva na náhradu škody zahrnují vědomost o škodě a osobě povinné k její náhradě. To platí obdobně i pro odčinění újmy.*

11 Rozsudek NS ze dne 26. 5. 2015, sp. zn. 29 Cdo 3212/2013.

12 Rozsudek NS ze dne 11. 4. 2012, sp. zn. 29 Cdo 745/2011.

poškozeného o osobě škůdce se váže zásadně k okamžiku, kdy obdržel informaci, na jejímž základě si mohl učinit závěr o tom, která konkrétní osoba je za škodu odpovědná, nikoli k právní moci rozhodnutí vydaného v trestním řízení.

Námítka promlčení a dobré mravy. Jak bylo uvedeno výše, NSS připustil, že **ručitel může vůči správci daně uplatnit námitku promlčení** svého ručení. To učiní typicky v odvolání proti ručitelské výzvě. Je pak na správci daně, aby posoudil, zda námitka je důvodná. Pokud shledá, že *skutečně uplynula příslušná promlčecí lhůta* (a nebyla stavěna či přerušena), mohl by ručitelkou povinnost považovat za zaniklou a výzvu nevydat, resp. již vydanou zrušit. NSS však zdůraznil, že správce daně **musí také zvažovat korektiv dobrých mravů**. Ačkoli daňové řízení je veřejnoprávní, NSS dovodil, že tento princip dopadá i sem – správcem daně zkoumaná *předběžná otázka* promlčení je totiž soukromoprávní povahy. **Správce daně tedy může námitku promlčení odmítnout pro rozpor s dobrými mravy a nepřihlédnout k ní.** Muselo by však jít o výjimečné okolnosti, které ospravedlní prolomení jinak základní zásady, že promlčený nárok nelze věřiteli přiznat, pokud dlužník namítne promlčení. V kontextu ručení statutárů si lze představit, že dobrým mravům odporuje situace, kdy člen orgánu **vědomě poškodil společnost a věřitele a následně profituje z toho, že se na vše přišlo pozdě.** Může jít o případy, kdy ručitel **účelově vyvolal průtahy** – např. sliboval uhradit škodu či dluh, a tím odradil společnost či insolvenčního správce od včasného uplatnění nároku, a mezitím lhůta uběhla. Pokud tedy správce daně shledá, že *okolnosti případu svědčí o nepoctivém záměru ručitele využít promlčení*, může jeho námitku označit za zneužití práva a **nepřiznat jí účinek**. Důsledkem bude, že ručitel i přes uplynutí času bude muset daň uhradit. Je však pravděpodobné, že ručitel následně podá správní žalobu a **přezkum dobrých mravů provede soud** – ten se nepochybně zaměří na to, zda posouzení správce daně bylo přiměřené a řádně odůvodněné.

Ručiteli přitom do jisté míry „svědčí“ to, že § 171 odst. 3 DŘ „*zakládá ve vztahu k daňovému ručení přísnější procesní podmínky pro možnost domoci se plnění vůči ručiteli, než jak je tomu v případě soukromoprávního ručení, kde je tradičním předpokladem povinnosti ručitele plnit pouze to, co dlužník nesplnil, ačkoli byl k tomu věřitelem písemně vyzván (srov. § 2021 odst. 1 OZ). Takovéto pojetí poskytuje větší ochranu daňovému ručiteli, který se stává ručitelem přímo ze zákona (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 6. 2010, čj. 1 Afs 22/2010-44, bod 18, a ze dne 6. 3. 2014, čj. 1 Afs 3/2014-31, č. 3036/2014 Sb. NSS, bod 21). Legitimním cílem státu je sice vyměřit, vybrat a příp. vymáhat daně, musí tak ovšem vždy činit způsobem, který ctí základní práva jednotlivce, v daném případě daňového ručitele, kterému ukládá veřejnoprávní povinnost. Požadovat plnění po daňovém ručiteli je proto možné až tehdy, kdy je zřejmé, že dluh nebude vymóžen od primárního daňového dlužníka (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2015, čj. 10 Afs 10/2015-46, č. 3306/2015 Sb. NSS, bod 19).*“¹³

Zejména u jednočlenných společností přitom lze na základě shora uvedeného vycházet z toho, že by **k promlčení obvykle nemělo docházet**. Podobně by tomu bylo v případě, kdy by se na vzniku škody podíleli všichni jednatelé. Podle okolností by totiž mohla být námitka promlčení proti dobrým mravům, popř. by bylo možné vycházet z toho, že tu jsou jen osoby (člen voleného orgánu, popř. společník), jejichž zájmy jsou v rozporu se zájmy právnické osoby (je nepravděpodobné, že člen voleného orgánu vyzve jménem právnické osoby sám sebe k náhradě škody). V takovém případě (nemá-li právnická osoba jiného člena voleného orgánu, u kterého tento rozpor v zájmech není) by soud měl právnické osobě **jmenovat opatrovníka** (viz § 165 odst. 2 a § 486 odst. 1 OZ). Subjektivní promlčecí lhůta by v těchto případech neměla začít běžet (resp. uplynout), dokud nemá právnická osoba ustanoveného opatrovníka (§ 645 OZ).

Zde jen dodávám, že ohledně plynutí promlčecí lhůty mohl NSS v rozsudku čj. 10 Afs 4/2024-38 v případě posuzování, zda je daná námitka vůbec namístě, teoreticky vycházet i z jiných předpokladů:

NSS odmítl názor krajského soudu i žalovaného, že neuhrazená škoda společnosti DEMOSTAVBY s. r. o. pouze vymezuje rozsah ručení stěžovatele, ovšem vznik a doba trvání ručitelského závazku se řídí DŘ. Dospěl totiž k tomu, že § 159 odst. 3 OZ nevymezuje pouze rozsah ručení člena voleného orgánu právnické osoby, ale i jeho vznik a zánik (např. i uhrazením způsobené škody). Člen voleného orgánu tak, jak již bylo řečeno, může vůči správci daně uplatnit i námitku promlčení povinnosti k náhradě škody. K tomu NSS dopěl na základě respektování civilistických judikaturních a doktrinárních závěrů, zejména rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 1. 2023, sp. zn. 4 Cmo 129/2022, resp. příslušné odborné stati mj. z pera soudce NS.¹⁴ Tyto prameny vycházejí z toho, že v případě ručitelského závazku založeného § 159 odst. 3 OZ se nejedná o standardní (smluvní) ručení podle § 2018 a násl. OZ, ale jedná se o zvláštní případ ručení založeného zákonem při splnění zákonem stanovených podmínek. Z § 159 odst. 3 OZ tak má být zřejmé, že základní podmínkou, která aktivuje zákonnou povinnost ručení člena voleného orgánu právnické osoby, je, že tento člen je (stále) odpovědný za škodu, kterou právnické osobě způsobil. Zanikla-li tedy v důsledku promlčení povinnost člena voleného orgánu nahradit právnické osobě způsobenou škodu, zanikl tím jeden z předpokladů existence zákonného ručení podle § 159 odst. 3 OZ. V důsledku toho tak NSS, pokud se nechtěl dostat do rozporu s civilistickými zdroji (a do jisté míry se tak dostat do napětí s principem právní jistoty či jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu), **neměl prostor se blíže zabývat otázkami vyplývajícími z § 2025 odst. 1 OZ**, podle kterého *právo věřitele vůči ručiteli se nepromlčí před promlčením práva vůči dlužníkovi* (byť by se nabízelo, že toto ustanovení ve svém důsledku spíše přispívá k ochraně věřitele a pojetí ručení jako akcesorického a subsidiárního institutu). S ohledem na shora uvedené však do-

13 Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 19. 3. 2025, čj. 43 Af 7/2023-50; napaden kasační stížností vedenou pod sp. zn. 22 Afs 48/2025.

14 ŠTENGLOVÁ, I., ŠUK, P. Některé důsledky porušení péče řádného hospodáře (nejen) v judikatuře českých soudů. *Obchodněprávní revue*, 2021, č. 3, s. 153–164.

pad na efektivitu zde zvažovaného daňového ručení nemusí být zásadní, byť je obecně možné, že se nárok vůči ručiteli promlčí dříve než vůči dlužníkovi; je to v důsledku praktické problematičnosti pro úspěch námitky promlčení (viz výše).

Ostatně důvod, pro který NSS konstatoval, že § 159 odst. 3 OZ nevy-
mezuje pouze rozsah ručení člena voleného orgánu právnické oso-
by, ale i jeho vznik a zánik, spočívá také v tom, že v případě přijetí
přístupu přezkoumávaného rozsudku krajského soudu byl nedů-
vodně zvýhodněn věřitel (správce daně – tedy stát) oproti jiným vě-
řitelům. Jak NSS konstatoval v bodě 49 zde rozebíraného rozsudku,
„*právní norma soukromého práva, kterou § 159 odst. 3 OZ bezpochy-
by je, by totiž podle právní názoru krajského soudu i žalovaného vyme-
zovala pouze rozsah stěžovatelova ručení, ovšem především ohled-
ně zániku jeho ručitelské povinnosti by se již neuplatnila a namísto ní
by se uplatnila (pro stát výhodnější) úprava obsažená v DŘ. K takové-
mu výkladu však podle NSS není důvod. Pokud je stěžovatelovo ručení
založeno § 159 odst. 3 OZ, a tímto ustanovením je vymezen i jeho roz-
sah, není podle NSS žádný důvod, aby se neaplikovala (soukromopráv-
ní) právní skutečnost působící zánik stěžovatelova ručení a spočívající
v promlčení jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností.*“

Ručitel přitom nemůže argumentovat, že by byl zkrácen na svých
právech tím, že by v důsledku specifík daňového řízení mohl **nespl-
nění podmínek ručení namítat poprvé až v odvolání**, a dokazova-
nání k této otázce by tak probíhalo až v odvolacím řízení, tedy **jen
v jednom stupni**. „*Proces dokazování je totiž v daňovém řízení, oproti
klasickému správnímu řízení, v mnohem větší míře umožněn i v od-
volacím řízení.*“¹⁵ Ručitel do daňového řízení totiž vstupuje až na zá-
kladě výzvy správce daně podle § 171 DŘ ve fázi platební, kdy je již
daň daňovému subjektu pravomocně stanovena. „*Teprve doručení-
m ručitelské výzvy stanovující uhrazovací povinnost daňovému ruči-
teli tak pro něj začíná daňové řízení. Až od této doby může ručitel účinně
uplatňovat svá procesní práva, a chránit tak svá hmotná práva.*“¹⁶

Pokud jde o **rozsah ručení**, ten vymezuje na jedné straně neuhra-
zená škoda způsobená společností, na straně druhé výše nedo-
platku daňového subjektu (srov. rozsudek NSS čj. 10 Afs 4/2024-38,
bod 39). Ručitel tedy může uplatňovat námitky mířící v tomto
smyslu do výše jeho ručitelské povinnosti.

Lze také mít za to, že vydání ručitelské výzvy a požadování úhra-
dy daňového nedoplatku není v rozporu se zásadou *ne bis in
idem*, pakliže by ručitel argumentoval tím, že již byl potrestán
v trestním řízení (soud mu uložil majetkový trest). Taková argu-
mentace ručitele by neměla mít úspěch, neboť ručitelská výzva
a rozhodnutí o trestu představují odlišné instituty s různými účely;
mohou být uplatněny souběžně. Ručitelská výzva je toliko za-

jišťovacím institutem. Jejím účelem není potrestat ručitele, ale za-
jistit splnění povinnosti primárního dlužníka.¹⁷

6. Judikaturní kontext: návaznost a východiska

Jak již bylo řečeno, rozsudek čj. 10 Afs 4/2024-38 navazuje i na před-
chozí judikaturu a zároveň již začíná být citován v rozhodnutích ná-
sledných. Zmínil jsem již některá dřívější důležitá rozhodnutí: ze-
jména **usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 1 Afs 101/2004-58**
(popř. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2007, čj. 1 Afs 93/2006-48,
č. 1263/2007 Sb. NSS) – z něj plyne, že **hmotněprávní základ ruče-
ní může ležet mimo daňové předpisy** (v soukromém právu) a že
„dluhem“ mohou být i veřejnoprávní pohledávky. Desátý se-
nát NSS tyto závěry plně převzal. Dále navázal na **judikaturu ci-
vilních soudů** k § 159 odst. 3 OZ, zejména na rozhodnutí Nejvyš-
šího soudu: rozsudek čj. 27 Cdo 59/2022-313 a nepřímo rozsudek
sp. zn. 27 Cdo 1993/2023. Nejvyšší soud v nich řešil dílčí aspekty
a také nastínil procesní cestu: **věřitel (stát) má vymáhat plnění
po ručiteli postupem podle DŘ, nikoli žalobou u civilního sou-
du**. Tyto závěry NSS převzal a v podstatě je zobecnil. Nejasnosti
ohledně příslušnosti k rozhodování definitivně rozřešil zvláštní se-
nát zřízený podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých
kompetenčních sporů, v usnesení čj. Konf 3/2024-15, v němž do-
spěl k závěru, že otázka, zda jsou naplněny podmínky pro nastou-
pení zákonné ručitelské odpovědnosti (zde podle § 159 odst. 3 OZ),
má povahu předběžné otázky ve smyslu § 99 DŘ, a to nezávisle
na tom, zda jde svojí podstatou o otázku soukromoprávní či veřej-
noprávní. Tuto otázku je příslušný pro účely postupu dle § 171 DŘ
posoudit správce daně. Tím bylo autoritativně potvrzeno, že správ-
ce daně je oprávněn vyhodnotit splnění podmínek ručení.¹⁸

Následná judikatura NSS. Rozsudek čj. 10 Afs 4/2024-38 byl prv-
ním publikovaným rozhodnutím svého druhu, ale již v následujících
měsících NSS rozhodoval další podobné případy. Již výše jsem
zmínil rozsudek NSS čj. **9 Afs 139/2024-65**. Ve skutkově obdobné
situaci NSS svou předchozí argumentaci potvrdil a kasační stížnost
zamítl. V odůvodnění odkázal právě na závěry rozsudku čj. 10 Afs
4/2024-38 a zdůraznil, že ručení může být založeno aplikací § 71
odst. 3 ZOK a že dluhem může být i daňový nedoplatek. Dále rozvi-
nul otázku prekluze: uvedl, že pokud byl vydán pravomocný rozsudek
o spáchání daňového trestného činu, je zcela lhostejné, že de-
setiletá lhůta už uplynula – relevantní je právě nová lhůta dle § 148
odst. 6 DŘ (bod 43). To koresponduje se závěry uvedenými výše.
Je tedy zřejmé, že **judikatura NSS je v tomto směru konzistentní**
a lze očekávat, že správní soudy budou i nadále ručení statutárů
aprobovat tam, kde správci daně postupují v intencích vytyčených
rozsudkem čj. 10 Afs 4/2024-38. Na základě žalob ručitelů pak bu-

15 Usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, ze dne 16. 12. 2024, čj. Konf 3/2024-15, bod 36.

16 Rozsudek NSS čj. 10 Afs 4/2024-38, bod 24.

17 K tomu velmi podrobně rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2024, čj. 51 Af 6/2023-96, body 95 až 112. Tento rozsudek byl přezkoumán rozsudkem NSS ze dne 10. 2. 2025, čj. 9 Afs 139/2024-65, nicméně NSS se k dané otázce samostatně nevyslovil.

18 Na toto rozhodnutí odkazuje Ústavní soud v usnesení ze dne 21. 1. 2025, sp. zn. III. ÚS 1846/24.

dou posuzovat právě sporné otázky typu prokázání porušení povinností, existence a výše škody či (ne)mravnosti promlčení.

7. Náhledy odborné veřejnosti a komparativní pohled

Reakce odborné veřejnosti. Daný rozsudek NSS vzbudil pozornost mezi odbornou veřejností. V odborných článcích a komentářích je hodnocen převážně jako **milník v propojování odpovědnosti statutárních orgánů a daňového práva**. Potvrzuje, že členové volených orgánů nesou reálnou odpovědnost za důsledky svého jednání a že stát má efektivní nástroje, jak je přimět k úhradě daňových dluhů, pokud svým protiprávním jednáním přispěli k jejich vzniku.¹⁹ Advokátní praxe zdůrazňuje preventivní aspekty. Rozsudek tak představuje „varování i motivaci: varování před následky neuvážených či nepoctivých kroků, ale také motivaci k odpovědnému vedení společnosti a k hledání odborné rady ve složitých situacích. Jen tak mohou minimalizovat riziko, že jejich osobní majetek bude muset pokrýt dluhy firmy vůči státu, a zajistit, že jejich podnikání bude probíhat v souladu se zákonem i principy poctivosti.“²⁰

Zároveň však zaznávají i **kritické hlasy** poukazující na systémové střety, které tento vývoj přináší. Někteří odborníci upozorňují na *možné porušení dělby moci* – správní orgán bude rozhodovat o otázkách tradičně náležejících civilním soudům, a to bez plnohodnotného soudního přezkumu meritorní správnosti (správní soudy přezkoumávají zákonnost, nikoli plnou náhradu škody jako civilní soud); rozsudek (stejně jako související judikatura NS) má být *kontroverzní*, neboť finančnímu úřadu, jehož primárním posláním je zajištění výběru daní, se tím svěřuje pravomoc rozhodovat o soukromoprávní delikt ní odpovědnosti. Správce daně přitom následně své vlastní rozhodnutí sám vymáhá, což může vyvolávat pochybnosti o jeho nestrannosti.²¹ Tyto obavy ale lze rozptýlit tím, že závěry správce daně podléhají soudní kontrole, a to právě ze strany správních soudů. NSS už ostatně v rozebíraném rozsudku naznačil mantinely, které brání libovůli.

Nelze také mít za to, že by bylo nepřípustně překračováno oddělení právnických osob (zejména obchodních korporací) a fyzických osob podílejících se na jejich fungování; toto oddělení totiž není absolutní.²²

Komparativní poznámka. Koncepce osobního ručení statutárů za dluhy společnosti při porušení daňových povinností není ryze českou zvláštností. **Německé právo** obsahuje specifické normy: podle § 69 německého daňového řádu (Abgabenordnung) ručí statutární zástupce firmy za daňové dluhy, pokud jejich neuhrazení zavinil úmyslně nebo hrubou nedbalostí (jde tedy spíše o delikt ní přímou odpovědnost členů vedení za ne-

zaplacené daně). V **rakouském právu** existuje podobná úprava (§ 9 Bundesabgabenordnung). Jen z tohoto krátkého nahlédnutí do právních úprav některých sousedících zemí je zřejmé, že z českého práva vyplývající ručení členů volených orgánů za daňové nedoplatky právnícké osoby není nic „exotického“. Výše uvedenému nasvědčuje i to, že již **Soudní dvůr EU** ve své judikatuře vyslovil, že směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty „nebrání vnitrostátní právní úpravě, aby za určitých podmínek stanovila pro členy statutárního orgánu právnícké osoby režim solidárního ručení za dluhy této právnícké osoby na DPH (rozsudky SDEU ze dne 13. 10. 2022, Direktor na Direkcija, Obžalovane i danačno osiguritel na praktika, C 1/21, nebo ze dne 14. 11. 2024, Herdijk, C 613/23)“.²³

8. Závěr

Rozsudek NSS čj. 10 Afs 4/2024-38 představuje **zásadní rozhodnutí** v oblasti ručení za daňové nedoplatky. Soud v něm potvrdil, že **daňové orgány mohou přímo postihnout členy statutárních orgánů** za daňové nedoplatky jejich společnosti, pokud tito členové svým protiprávním jednáním přispěli k tomu, že daň nebyla uhrazena. Zároveň však NSS stanovil **jasné podmínky a limity**: je třeba prokázat konkrétní porušení povinností a vznik škody na majetku společnosti, výzva ručiteli musí být vydána včas (byť lze využít zvláštní prodloužené lhůty) a ručitel má právo vznést námitku promlčení či jinou obranu. Rozhodnutí tak **vyvažuje zájmy státu a spravedlnost pro ručitele** – umožňuje účinný postih očividných daňových úniků organizovaných vedením korporací, ale pamatuje i na ochranu proti šikanóznímu vymáhání.

Pro daňovou správu znamená tento rozsudek **zvýšení kompetencí i odpovědnosti**. Správci daně budou muset pečlivě zjišťovat skutkový stav související s činností statutárů a své závěry přesvědčivě odůvodňovat, aby obstály před soudy. Lze očekávat, že správci daně začnou **častěji uplatňovat ručení vůči jednatelům a členům představenstev**, zvláště v případech úpadků firem spojených s daňovými nedoplatky či podvody. Členové orgánů by si proto měli být vědomi, že jejich **odpovědnost za řádné plnění daňových povinností** společnosti není jen abstraktní – při jejím porušení mohou **osobně nést finanční důsledky**. Pro podnikatelské prostředí to může mít očistný efekt v podobě větší disciplíny při plnění daňových povinností a férovějších podmínek soutěže.

Z pohledu judikatury jde o **prolínání veřejného a soukromého práva**, které bude nepochybně dále sledováno. Správní soudy budou v dalších letech rozvíjet detaily – např. jak posuzovat kauzální nexus mezi jednáním statutára a daňovým nedoplatkem, jaká kritéria aplikovat u oněch „dobrých mravů“ či jaká je míra dokazování v daňovém řízení oproti civilnímu. ■

19 Viz MÜLLEROVÁ, K., op. cit. sub 5.

20 Tamtéž.

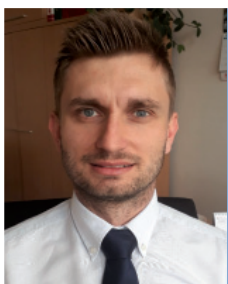
21 PTÁČNÍK, J., VYŠÍNOVÁ, K. *NS a NSS: Soukromoprávní předpoklady pro ručení člena voleného orgánu za daňové nedoplatky*. Dostupné na <https://www.peytonlegal.cz/ns-a-nss-soukromopravni-predpoklady-pro-ruzeni-clena-voleneho-organu-za-danove-nedoplatky/> Citováno dne 6. 5. 2025.

22 K tomu rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2025, čj. 6 Afs 193/2024-54, bod 37.

23 Tamtéž, bod 38.

Nově objevená úskalí správy daní či snad reálná naděje pro výběr nevymahatelných nedoplatků?*

Finanční správa se v aplikační praxi často setkává s případy, kdy daňovým dlužníkem je nemajetná právnická osoba. Z důvodu možného ohrožení cíle správy daní proto bylo nutné hledat právní nástroje, které umožní efektivní výběr náležitě zjištěné daňové povinnosti. Jedním z takových instrumentů se stalo daňové ručení, jehož prostřednictvím je namísto právnické osoby povolána k plnění platební povinnosti fyzická osoba (ručitel), která se nachází ve formálním či faktickém vztahu k daňovému dlužníkovi.



Mgr. Ladislav Henáč,
ředitel Finančního úřadu
pro Zlínský kraj

I. Něco málo úvodem – (staro)nový zajišťovací institut na scéně

Okamžikem vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu v červnu 2024, sp. zn. 10 Afs 4/2024, se téma daňového ručení dle pravidel soukromého práva dostalo do hledáčku několika odborných jednání a seminářů. Je třeba vzpomenout, že v rámci těchto diskusí nejedno hlas hřimal, že uplatnění tohoto právního institutu není možné. Tento názorový střet vyřešil až zvláštní senát ve svém usnesení ze dne 16. 12. 2024, sp. zn. Konf 3/2024, když připomněl dlouhodobé judikaturní závěry správního soudnictví, dle kterých zmíněný postup odpovídá právnímu řádu.

Byly tak utlumeny poměrně překvapivé úvahy některých právních profesionálů, že vydání ručitelství výzvy dle soukromého práva je nechťnou novotou. Lze proto zdařile kontrovat, že se

o žádnou právní ekvilibristiku nejedná. Rozkolísanost v odborných postojích je možno přičítat dřívějšímu méně častému využívání tohoto nástroje v praxi. Vzniklé situace se jistě nelze ani za mák divit i proto, že metodické řízení Generálního finančního ředitelství¹ uvedený postup zapovídalo. Dle tehdejší metodické úpravy si správce daně nemohl učinit vlastní úsudek o vzniku ručitelství závazku dle soukromoprávních pravidel, nerozhodno, zda byl založen porušením péče řádného hospodáře členem volebního statutárního orgánu společnosti či vztahem vlivné a ovlivněné osoby, popř. jiným právním institutem.

Vedle toho se dříve předpokládalo, že nezbytnou podmínkou pro vznik ručení je uplatnění daňového dluhu právnické osoby vůči ručiteli (fyzické osobě). Oba právní závěry byly překonány civilní² a správní³ judikaturou. Setrvání na dříve vyslovených závěrech by znamenalo, že ochrana správce daně či jakéhokoli jiného věřitele je zcela iluzorní.

II. Předpoklady ručení – zaostřeno daňovým pohledem

Netřeba obšírně připomínat, že ručení je subsidiární a akcesorický právní vztah mezi ručitelem (osobou odlišnou od dlužníka) a věřitelem, který slouží k zajištění věřitelovy pohledávky z právního vztahu mezi ním a dlužníkem a jehož obsahem je závazek ručitele uspokojit konkrétní pohledávku věřitele, jestliže ji neuspokojí dlužník (zpravidla z důvodu nemajetnosti).⁴

* Níže uvedený text je vyjádřením soukromého názoru autora, který se nemusí shodovat s právním názorem finanční správy, a tedy nemůže založit nebo změnit případnou správní praxi v dané oblasti.

1 Konkrétně metodický pokyn ze dne 16. 9. 2014, čj. 6402/14-7001-51300-602525, k ručení v daňovém řízení.

2 Viz rozsudek NS ze dne 30. 6. 2022, čj. 27 Cdo 59/2022-313.

3 Srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2024, čj. 51 Af 6/2023-96.

4 K tomu rozsudek NS ze dne 9. 6. 2005, sp. zn. 29 Odo 563/2003.

DŘ v § 171 obsahuje blanketní právní normu odkazující na zvláštní zákon ukládající daňovému ručiteli povinnost k ručení. Již dříve NSS potvrdil, že povinnost ručení za daňové nedoplatky může založit i právní předpis soukromoprávního charakteru.⁵

Je tak třeba zkoumat i předpoklady, které stanovují zvláštní právní předpisy pro vznik ručitelského závazku. Obsah a rozsah ručení nelze primárně odvozovat z ustanovení DŘ, nýbrž právě ze zákona, který povinnost ručení ukládá.⁶ Usnesení zvláštního senátu z prosince 2024 tak kompletně vypořádává výhrady, že hmotně-právní ustanovení soukromého práva nemohou založit ručitelství závazek k úhradě stanovené daně.

Dále se sluší vzpomenout, že správce daně si činí vlastní úvahu o splnění podmínek ručení, přičemž efektivní procesní obrana ručitele je zachována v odvolacím řízení, jehož předmětem je přezkum ručitelství výzvy, což s sebou přináší i možnost brojit proti zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Odpovědnost člena voleného orgánu za škodu proto nemusí být prokázána v samostatném řízení, ale postačí, pokud k posouzení předpokladů jejího vzniku dojde až při uplatnění ručitelství povinnosti jako otázky předběžné. Ne nadarmo se říká, že tonoucí se stěbla chytá, alespoň tak může v této souvislosti působit nedůvodná námitka žalobce v soudním sporu, že ručitelství povinnost může vzniknout až po uplatnění nároku daňového subjektu (právnícké osoby) na náhradu škody v trestním řízení vůči ručiteli.⁷

III. Stakeholderi obchodního vedení kapitálových společností – vybrané druhy civilního ručení dle aplikační četnosti

Klíčovou osobností právníckých osob jako plátců daní jsou členové statutárního orgánu, který má povinnost obchodního vedení a jednání za společnost navenek. Zpravidla odpovídá i za splnění daňových a souvisejících povinností. Tyto však může delegovat na jiné osoby, např. zaměstnance nebo jiné osoby činné u obchodní společnosti, popř. externí fyzické nebo právnícké osoby.

Nestačí jen formální označení funkce a postavení, ale je třeba zkoumat konkrétní obsah povinností. Byl-li povinností vést účetnictví pověřen někdo jiný, nese primární odpovědnost za nedostatky právě on. Statutární orgán tedy může být jako účastník spoluodpovědný v případě zanedbání kontroly nad osobou povinnou vést účetnictví.⁸

Speciální právní úpravu podmínek vzniku ručitelství závazku obsahuje jednak OZ v obecných ustanoveních o právníckých osobách, jednak ZOK. Obě úpravy spojují zákonný vznik ručitelství závazku s porušením právní povinnosti – buď voleného orgánu společnosti jednat s péčí řádného hospodáře, v důsledku čehož došlo ke vzniku škody obchodní společnosti, či využití vlivu rozhodujícím významným způsobem, které ovlivňuje chování právnícké osoby k její újmě.

a) Institut péče řádného hospodáře – právní standard výkonu funkce člena vedení společnosti

Jedná se o aplikačně nejrozšířenější druh daňového ručení dle soukromého práva. Ustanovení § 159 OZ předpokládá situaci, kdy osoba, která přijme funkci člena voleného orgánu, se zavazuje, že ji bude vykonávat s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí.

Pohledem terminologií Finanční správy – nenahradil-li jednatel právnícké osobě škodu, kterou jí způsobil porušením povinnosti při výkonu své funkce, ačkoli byl povinen k její úhradě, ručí správci daně za vzniklý daňový dluh v rozsahu, v jakém nenahradil škodu právnícké osobě. To vše platí za předpokladu, že se správce daně nemůže plnění domoci na právnícké osobě.

Smyslem a účelem zákonného ručení dle § 159 odst. 3 OZ je z pohledu správce daně nastavení spravedlivějšího uspořádání vztahů v situaci, kdy je dobytost daňových dluhů právnícké osoby zhoršena a člen nebo bývalý člen statutárního orgánu porušením povinností při výkonu funkce způsobil jeho vznik. Na tomto místě se patří doplnit, že k porušení péče řádného hospodáře stačí pouze zavinění z nedbalosti, které se podle § 2911 OZ předpokládá. Nicméně se neočekává, že člen statutárního orgánu je vždy a za všech okolností neomylný, což je nutné vzít v úvahu při posouzení, zda jednal s péčí řádného hospodáře. Rovněž není od věci zmínit, že daný koncept, zpřesněný použitím pravidla podnikatelského úsudku,⁹ zahrnuje rovněž posouzení dobré víry, informovanosti a jednání v obhajitelném zájmu obchodní korporace. Důkazní břemeno, že jednal v souladu s péčí řádného hospodáře, nicméně tíží člena statutárního orgánu obchodní korporace.¹⁰

A nyní si pojdme přiblížit několik situací z aplikační praxe. Nejvyšší soud kupř. před několika lety judikoval, že není důležité, že jednatel nevybíral peníze z účtu právnícké osoby, nepodával daňová při-

5 Srov. rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2008, čj. 5 Afs 173/2006-74, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2003, čj. 30 Ca 110/2001-30.

6 Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne ze dne 24. 7. 2007, čj. 1 Afs 101/2004-58.

7 K tomu viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2023, čj. 51 Af 7/2023-75.

8 Srov. usnesení NS ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. 5 Tdo 108/2019.

9 Srov. § 51 odst. 1 ZOK.

10 LASÁK, J. in LASÁK, J., DĚDIČ, J., POKORNÁ, J., ČÁP, Z. a kol. *Zákon o obchodních korporacích (90/2012 Sb.). Komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2021, komentář k § 51.

znání a že z toho profitovaly jiné osoby, neboť rozhodující je fakt, že jednatel tyto všechny kroky umožnil z titulu své funkce jednatele.¹¹

Dalším učebnicovým příkladem je situace, kdy volený člen statutárního orgánu nedostal povinnosti vykonávat činnost jednatele s péčí řádného hospodáře, pakliže ke své funkci přistupoval ryze formálně, byl srozuměn, že jím řízená společnost nerealizuje žádnou obvyklou hospodářskou činnost. Dále nevedl žádné účetnictví, podepisoval fiktivní daňová přiznání, předal všechny podklady k ovládní datové schránky, v rozporu se zájmy a obchodními závazky společnosti umožnil jiným osobám disponovat s bankovním účtem společnosti, či dokonce sám odčerpal část jejích peněz pro své soukromé účely, čímž způsobil, že společnost nemohla pro nedostatek peněz dostát svému daňovému dluhu, když všechny uvedené kroky činil s cílem neoprávněně získávat majetkový prospěch na úkor České republiky formou vylákání nadměrných odpočtů DPH.¹²

V popsanych případech tedy byla významně potvrzena formální odpovědnost jednatele za řízení a vedení obchodní společnosti.

Takřka shodná situace nastává tehdy, pokud jednatel na svou funkci fakticky rezignuje, nevykonává ji a plnění povinností statutárního orgánu bez dalšího přenechá druhému jednatele, popř. zaměstnancům společnosti, aniž by průběžně kontroloval, jak je společnost řízena a jak jsou její záležitosti spravovány. Za tohoto stavu věcí nelze zpravidla než uzavřít, že osoba nejedná s péčí řádného hospodáře. Nicméně i tak je nutno hledět na pravidlo vlastní právu obchodních společností, dle kterého členové statutárního orgánu mají právo na riziková či špatná rozhodnutí při vedení společnosti. Tím se v popsáném případě míní, že¹³ jednatel se zproští odpovědnosti za škodu, vedoucí ke vzniku daňových dluhů, pokud prokáže, že zajistil vedení předepsané evidence a účetnictví v potřebném rozsahu kvalifikovanou osobou, které vytvořil pro výkon činnosti potřebné podmínky. Současně se však tím nezbavuje povinnosti sledovat a dohlížet na to, jakým způsobem jsou svěřené činnosti prováděny.¹⁴

Všechny tyto okolnosti se ve vztahu k naplnění požadavku péče řádného hospodáře posuzují *ex ante*, tj. k okamžiku učinění konkrétních podnikatelských rozhodnutí a v té době jednatele dostupných informací, získaných při vynaložení příslušné péče.¹⁵

b) Koncept ovlivnění – s dopadem na život nejen obchodních společností

Tento druh zákonného ručení vzniká v případech podnikatelských seskupení dle § 71 a násl. ZOK. Zde se dozvídáme, že vlivnou oso-

bu může být každá fyzická či právnická osoba, která není členem voleného orgánu ovlivněné osoby a má v obchodní korporaci formální či faktický vliv, který rozhodujícím významným způsobem ovlivní chování této obchodní korporace, již v důsledku této skutečnosti vznikne škoda.

Příkladem vlivné osoby či ovlivnění může být faktické ovlivnění např. prostřednictvím tzv. bílých koní „organizátorem“ daňového podvodu ve formě převedení neoprávněně vyplaceného nadměrného odpočtu DPH na jiný subjekt. Děje se tak např. tehdy, pokud má vlivná osoba k dispozici přístupy do datové schránky ovlivněné osoby, přístupová práva k bankovním účtům ovlivněné osoby či vede účetnictví této osoby.

Vlivná osoba pak ručí věřiteli (správci daně) ovlivněné osoby (daňového subjektu) za splnění těch dluhů, které ovlivněná osoba nemůže v důsledku ovlivnění zcela nebo zčásti splnit.¹⁶

Povinnost ručení na základě § 71 a násl. ZOK vzniká typicky tehdy, když vlivná osoba, která nebyla členem statutárního orgánu daňového subjektu, fakticky řídila jeho činnost, peněžní prostředky byly vybírány v hotovosti na pokyn vlivné osoby a dále ovlivněná osoba (daňový subjekt) na pokyn vlivné osoby podávala daňová přiznání k DPH za účelem podvodného vylákání nadměrného odpočtu DPH. Vedle toho je příznačným faktorem vyplácení peněžních prostředků daňového subjektu na účty, které ovládá vlivná osoba. Za této situace vzniká povinnost vrátit neoprávněně získané veřejné prostředky na základě vydané ručitelské výzvy poté, co nedoplatky na DPH nebyly uhrazeny.

Zde pak není pochyb o vzniku újmy (v částce vylákaného nadměrného odpočtu DPH vč. příslušenství), která společnosti (daňovému subjektu) vznikla v příčinné souvislosti s jejím ovlivněním vlivnou osobou. Tato újma spočívala rovněž ve výběru peněz z účtů společnosti a bezhotovostních platbách, což se sekundárně projevilo v neschopnosti společnosti uhradit daň. Pro dokreslení případu a jeho hodnocení je nutno uvést, že ve shodě s konstantní civilní i správní judikaturou nebyl daňový nedoplatek – a ani nemohl být – sám o sobě škodou. Toto stanovisko se opírá o uvažovaný scénář, dle kterého pokud by vlivná osoba ponechala neoprávněně získané prostředky v dispozici společnosti, tato by v zásadě mohla svůj daňový závazek uhradit.

Stejně jako v případě péče řádného hospodáře je namístě uvažovat o existenci okolností vylučujících povinnost k náhradě škody (daňového dluhu – dle terminologie správce daně), pokud je prokázáno, že vlivná osoba mohla při svém ovlivnění v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném

11 K tomu viz § 52 odst. 2 ZOK, popř. srov. rozsudek NS ze dne 7. 12. 2022, čj. 27 Cdo 1659/2022-247.

12 Blíže usnesení NS ze dne 16. 8. 2006, sp. zn. 8 Tdo 940/2006.

13 K tomu viz usnesení NS ze dne 18. 9. 2019, čj. 27 Cdo 844/2018-315.

14 Podrobně usnesení NS ze dne 6. 5. 2008, sp. zn. 29 Odo 1773/2006, ve spojení s usnesením NS ze dne 24. 3. 2005, sp. zn. 8 Tdo 124/2005.

15 Viz rozsudek NS ze dne 26. 10. 2016, sp. zn. 29 Cdo 5036/2015.

16 Srov. § 71 odst. 3 ZOK.

zájmu ovlivněné osoby. Povinnost prokázat tyto okolnosti přitom leží na vlivné osobě, nikoli na správci daně, a jako již tradičně bude při hodnocení zmíněných úvah nutné věnovat náležitou pozornost konkrétním skutkovým a právním okolnostem případu.¹⁷

U konceptu ovlivnění nelze opomenout, že nikoli každé jednání vlivné osoby, na něž dopadá § 71 odst. 1 ZOK, může založit ručitel- ský závazek ve vztahu k daňovým nedoplatkům ovlivněné osoby. Žádné otazníky však jistě nebude vzbuzovat situace, kdy míra vlivu na společnost, jehož podstatou bylo vylákání peněžních prostřed- ků v podobě nadměrných odpočtů DPH, bude natolik zásadní, že se promítne v kvalifikaci jednání jako zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, čehož jsou či budou důkazem konečná zjištění uvedená v trestním rozsudku. Za tohoto stavu věci by bylo pomyslným nošením dříví do lesa, pokud by byla dlouze odůvod- ňována vcelku jednoznačná skutečnost, že vlivná osoba ovlivněním ovlivněné osoby zavinila vznik jejího daňového dluhu – naplnění hmotněprávních podmínek pro vydání ručitel- ské výzvy k úhradě DPH doměřené společnosti tak bylo bezesbytku splněno.¹⁸

IV. Fenomén promlčení – jarní událost roku 2024

V posledních měsících byl často skloňovaným jevem ve vzta- hu k daňovému ručení a judikatuře NSS institut promlčení prá- va na náhradu škody mezi daňovým subjektem (právníckou oso- bou) a jednatelem (fyzickou osobou).

Lze tak do jisté míry hovořit o nově nastolené otázce námitky pro- mlčení a zkoumání, zda tento úkon není v rozporu s dobrými mra- vy či není uplatněn právem zneužívajícím způsobem. Z pohle- du aplikační praxe Finanční správy je důležitou okolností fakt, že event. promlčení nároku na náhradu škody mezi právníckou oso- bou a členem jejího statutárního orgánu nezkoumá správce daně z moci úřední. Pakliže je námitka promlčení uplatněna, člena statu- tárního orgánu tíží břemeno tvrzení co do počátku běhu promlče- cí lhůty. V tomto směru je rozhodující posouzení okamžiku, kdy osoba, která se dozví o vzniku škody, disponuje takovými infor- macemi o pravděpodobně odpovědné osobě, že po ní lze požad- ovat, aby nárok uplatnila u soudu.

Jinými slovy a konkrétněji řečeno, daňový subjekt (právnícká oso- ba) se dozví o vzniku škody, když se o škodě dozví osoba, která je oprávněna uplatnit nárok na její náhradu či podat žalobu vůči jednatele. Takovou osobou je člen statutárního orgánu právnícké osoby.¹⁹ Jakkoli je to logické, je vhodné poznamenat, že na vzniku škody se tato osoba nesmí podílet.²⁰

Často se v uvedených souvislostech rozebírá otázka, zda běh pro- mlčecí lhůty může započít u jednočlenných společností, kdy ten- to společník je rovněž jediným jednatelem. Autor tohoto příspěv- ku zastává názor, že patrně nikoli, neboť ve struktuře společnosti není žádná osoba, která by byla s to s vědomím způsobené škody podat žalobu k její náhradě, a hájila tak účinně zájmy daňového subjektu (právnícké osoby). Pokud bychom se ptali, jak bude situ- ace posuzována u vícečlenných statutárních orgánů, jako základ pro zodpovědné hodnocení věci se jeví důsledný výklad zaklada- telských dokumentů společnosti a konkrétních jednání všech čle- nů statutárního orgánu, nevyjímaje řádné posouzení okamžiku nabytí povědomí o vzniku škody. Současně pak platí obecný zá- věr, podle něhož se k určení počátku běhu promlčecí lhůty ne- předpokládá nezpochybnitelná jistota v určení osoby odpověd- né za vznik škody.²¹

V. Je propojení a zároveň nezávislost postupu správce daně na trestním řízení výhodou, aneb obejde se daňové řízení bez poznatků jiných řízení?

Často je odbornou obcí probíráno, zda vydání ručitel- ské výzvy musí být zvažováno dříve, než správce daně uplatní nárok na ná- hradu škody v trestním řízení. Prozatímni správní judikatura se kloní k závěru, že uvedené postupy jsou na sobě nezávislé, a tu- díž se vzájemně nepodmiňují.²²

Je však třeba mít na zřeteli, že vydání ručitel- ské výzvy, jíž nepřed- chází trestní řízení v téže věci, klade velmi vysoké nároky na sběr poznatků při správě daní, dokonalou znalost stavu řízení a histo- rie daňového subjektu, o pečlivém odůvodnění samotného zajiš- ťovacího prostředku netřeba hovořit.

Velmi často však až v průběhu či po konci trestního řízení zís- ká správce daně díky operativně pátracím prostředkům policej- ního orgánu poznatky osvědčující vznik ručitel- ského závazku mezi fyzickou osobou (jednatelem) a právníckou osobou (da- ňovým subjektem). Obviněný jednatel společnosti či vlivná oso- ba bývá jednotlívým prvkem mezi činnostmi subjektů, které se účastní řetězových daňových podvodů. Pokud tedy byla otáz- ka o spáchání daňového trestného činu pravomocně vyřešena v trestním řízení, nelze posléze v rámci procesní obrany proti ru- čitel- ské výzvě účinně tvrdit, že skutková situace (v praxi se noto- ricky opakující podvodné vylákání nadměrných odpočtů DPH) byla odlišná.²³

17 Viz § 71 odst. 1 ZOK.

18 Srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2025, čj. 9 Afs 139/2024-65.

19 V podrobnostech rozsudek NS ze dne 26. 5. 2015, sp. zn. 29 Cdo 3212/2013.

20 Viz rozsudek NS ze dne 11. 4. 2012, sp. zn. 29 Cdo 745/2011.

21 V podrobnostech rozsudek NS ze dne 26. 1. 2016, sp. zn. 29 Cdo 1667/2015.

22 Srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2024, čj. 51 Af 6/2023-96.

23 Aplikace § 99 odst. 2 DŘ.

Stěžejní postavení organizátora celé akce zpravidla vyplývá nejen z velkého množství listinných důkazů, ale i výsledků mnoha svědků, dále udílení instrukcí při vystavování faktur, eventuálního výkonu funkce prokuristy v jiné společnosti téhož řetězce. Rovněž není možné opomenout, že zosnovatel daňového podvodu (ručitel) nezřídka zřizuje bankovní účty sám či prostřednictvím jiných osob, které na předmětné pozice ve struktuře obchodního řetězce dosadil a které neměly zájem reálně podnikat. Tyto osoby pak zpravidla jako jednatelé vystupují za účelem získání provize od vlivné osoby za jejich formální postavení.²⁴

Do jisté míry nad rámec předmětu tohoto příspěvku, avšak s vědomím a snahou o komplexní uchopení tématu, je nezbytné upozornit, že pokud za totožné porušení daňových předpisů bude ručiteli uložen trest v trestním řízení a současně vydána ručitelství výzva, nedochází tak k porušení zásady *ne bis in idem*, neboť uplatnění daňového ručení není trestní sankcí.

VI. Krátké ohlédnutí za tématem spolu s nastíněním budoucí aplikační praxe

Diskuse posledních měsíců a snad i drobné zamyšlení a přehled úvah v tomto příspěvku rozměňují pochybnosti právních praktiků, když podávají vcelku jednoznačné stanovisko, že uplatnění daňového ručení dle soukromého práva je nutné považovat za nezpochybnitelný nástroj správy daní. To ovšem neznamená, že by každá doměřená daňová povinnost bez dalšího znamenala vznik ručitelství závazku.

Takový přístup nejenže by nerespektoval základní zásady správy daní, avšak současně by nebyl v souladu s očekáváním platného práva, dle něhož lze o vzniku daňového ručení hovořit jen v případě pochybení určité intenzity (nikoli nepatrných a formálních poklesků), spočívajícího zejména ve formě zavinění jmenovaného či voleného člena orgánu společnosti, popř. faktickém ovlivnění osoby vlivnou osobou.

Z dosavadní správní praxe víme, že správce daně většinou vyčkává na výsledek trestního řízení. Již tento poznatek poměrně zřetelně poukazuje na fakt, že Finanční správa hodlá přistupovat k uplatnění vymezených druhů daňového ručení jako ke všem právním prostředkům, tj. v mezích platného práva, judikaturních závěrů, stavu poznání aplikační praxe, avšak rovněž v zájmu efektivní ochrany věřitele (státu). Přeci jen se jedná o veřejnoprávní pohledávky z titulu neuhrazené daně, a zde proto bezdůvodná věřitelství sebeomezování nejsou tak zcela namístě.

Čím si však můžeme být jisti, praxi čeká poměrně spletitá cesta, leč z pohledu řádné správy daní se jeví jako možná a v nemálo konkrétních případech pro naplnění cíle správy daní i žádoucí. Pevně věřme, že nejen dosavadní praktické zkušenosti v dané oblasti, nýbrž i budoucí vývoj praxe prokáže, že obavy mnohých odborníků z nadužívání tohoto nástroje se při kvalitním načasování, řádné procesní strategii a především respektu k právním pravidlům ukáží jako liché. ■

24 Viz usnesení NS ze dne 28. 4. 2021, čj. 8 Tdo 143/2021-19682.

Ručení fyzické osoby za daňové nedoplatky právnické osoby



Ing. Tomáš Hajdušek,
vedoucí Sekce správy daní
a poplatků KDP ČR

Ručení fyzické osoby za daňové dluhy právnické osoby je tématem, které v posledních měsících nabývá na významu. Tradiční výhodou kapitálových společností je omezené ručení společníků a oddělení majetku společnosti od osobního majetku členů jejích orgánů. Existují však situace, kdy správce daně může požadovat úhradu daňových nedo-

platků po statutárních zástupcích či jiných fyzických osobách spojených se společností. Česká právní úprava – zejména § 159 odst. 3 OZ, § 71 ZOK a § 171 DŘ – poskytuje základ pro takové ručení. Nedávná judikatura Nejvyššího správního soudu, a dokonce i Soudního dvora EU tuto oblast výrazně vyjasnila. Cílem tohoto článku je popsat současný přístup Finanční správy i soudů k ručení fyzických osob, zejména členů statutárních orgánů, za daňové dluhy právnických osob, seznámit s vývojem správní praxe a rozebrat nové judikáty NSS a SDEU.

I. Právní rámec – povinnost péče řádného hospodáře a instituty ručení

Základem osobní odpovědnosti statutárních orgánů je povinnost jednat s péčí řádného hospodáře. Členové volených orgánů obchodních korporací, tedy zejména jednatelé s. r. o. a členové představenstva a. s., jsou povinni vykonávat svou funkci s loajali-

tou a potřebnou pečlivostí. Ustanovení § 159 odst. 3 OZ stanoví, že pokud člen voleného orgánu poruší tuto povinnost a způsobí tím společnosti škodu, kterou v zákonné lhůtě nenahradí, ručí věřitelům společnosti za její dluhy do výše této nenahrazené škody.

Jinými slovy, jestliže jednáním statutára vznikne společnosti majetková újma, která nebyla nahrazena, a v důsledku toho společnost nemůže uhradit své dluhy věřitelům, vč. dluhů daňových, přechází riziko neuhrazeného dluhu na daného statutára. Tato koncepce tzv. zákonného ručení za dluhy společnosti se vztahuje i na daňové nedoplatky vůči státu.

DŘ v § 171 upravuje proces, jak může správce daně ručitele vyzvat k úhradě daňového nedoplatku: „*Nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá...*“ Zde oním zákonem může být i soukromoprávní předpis – právě § 159 odst. 3 OZ.

Správce daně tedy může vydat ručitelkou výzvu členovi orgánu, kterému vznikla zákonná povinnost ručit, a požadovat po něm zaplacení konkrétní daně. Podmínkou je, že daňový nedoplatek nebyl uhrazen daňovým subjektem ani po výzvě a vymáhání, popř. že je zjevné, že vymáhání by bylo bezvýsledné, typicky v insolvenční.

Kromě formálních statutárních orgánů pamatuje právní úprava i na tzv. vlivné osoby podle § 71 ZOK – tedy každého, kdo svým rozhodujícím vlivem ovlivní chování korporace. Pokud vlivná osoba, např. ovládající společník, svým vlivem způsobí společnosti újmu vedoucí k úpadku nebo obecně k tomu, že společnost není schopna plnit své dluhy, odpovídá za takovou újmu a může rovněž ručit věřitelům za dluhy společnosti.

Zákon stanoví, že vlivná osoba musí primárně nahradit újmu způsobenou společností. Pokud se tak nestane, mohou se věřitelé domáhat plnění přímo po ní, obdobně jako u § 159 odst. 3 OZ. Prakticky to znamená, že i neformální „šéfové“ či ovládající osoby se nemohou skrýt za formální statutáry – v případě zneužití vlivu nesou obdobné riziko osobního ručení.

Právní úpravu tak lze shrnout tak, že člen statutárního orgánu, který poruší péči řádného hospodáře a svým jednáním způsobí, že společnost nemá na zaplacení daňových povinností, může být správcem daně vyzván jako ručitel k úhradě nedoplatků. Totéž může potkat i osobu, která firmu fakticky řídila či ovlivňovala. Zákonný rámec tedy prolomuje princip omezeného ručení v případech zjevných pochybení či nekalostí ze strany vedení společnosti. Níže si rozebereme, jak byl tento rámec uplatňován v praxi a vyložen soudy.

II. Judikatura NSS a krajských soudů

Ručení kvůli neunesení důkazního břemene

Správce daně provedl u daňového subjektu kontrolu DPH, jejímž výsledkem bylo, že daňový subjekt neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH u přijatých subdo-

dávek stavebních prací. Hlavní pochybení shledal správce daně v nepředložení stavebního deníku. Daňovému subjektu byla doměřena daň, kterou nezaplatil. Následně správce daně uplatnil ručení vůči jednateli daňového subjektu. Podle správce daně jednatel tím, že v rozporu s péčí řádného hospodáře nezajistil stavební deník a jeho předložení v průběhu dokazování, způsobil neunesení důkazního břemene daňového subjektu, a tím společnosti způsobil škodu v podobě doměrku daně. Správce daně proto jednateli daňového subjektu zaslal ručitelkou výzvu a požadoval po něm úhradu dlužné daně.

Případ řešil Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích. Ten svým rozsudkem ze dne 5. 6. 2018, čj. 52 Af 72/2017-45, ručitelkou výzvu fakticky zrušil. Podle krajského soudu „*žalovaný uvádí, že si odvolatel měl v rámci obezřetnosti ponechat kopii stavebního deníku. Žádný zákon však tuto povinnost nestanovuje, a pokud odvolací orgán v tomto, opomenutí ze strany žalobce spatřuje jisté porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře, musí to s ohledem na to, že se jedná o neurčitý právní pojem, důsledně odůvodnit.*“

Je tedy zřejmé, že krajský soud rozlišil neunesení důkazního břemene a porušení péče řádného hospodáře. Názor NSS na tuto právní otázku se již nikdy nedozvíme, neboť kasační stížnost nebyla ze strany Odvolacího finančního ředitelství podána.

Ručení kvůli uplatnění předražené reklamy do daňových nákladů

Správce daně doměřil daňovému subjektu daň z příjmů z důvodu neuznání nadměrných nákladů na reklamu. Ve věci se vedlo trestní řízení a podle trestního soudu se jednatel společnosti „*nestal ve své údajné naivitě obětí ostřílených obchodníků v oboru, jež nepovažoval za sobě vlastní, nýbrž že se jednalo o reklamní služby, jejichž cena byla extrémně navýšena s jeho vědomím a ve spolupráci s druhými, když motivem jeho jednání a konečným cílem nebyl výhradně zisk větší publicity pro společnost jím ovládané, nýbrž zejména umělé navýšení výdajů, k nimž by za jiných okolností nikdy nepřistoupil, a tím tedy snížení daňového základu.*“

Správce daně uplatnil ručení vůči jednateli daňového subjektu, přičemž vycházel z trestních rozsudků, ze kterých vyplývalo, že jednatel daňového subjektu porušil svoji povinnost jednat s péčí řádného hospodáře. Dle rozsudků trestních soudů žalobce jako jednatel daňového subjektu zahrnoval do účetnictví daňového subjektu faktury za poskytnuté reklamní služby, jejichž cena však byla extrémně navýšena, čímž v případě uvedené společnosti došlo ke zkrácení daně z příjmů právnických osob a DPH.

Daňovou větev tohoto případu řešil Krajský soud v Brně, který svým rozsudkem ze dne 26. 6. 2024, čj. 31 Af 28/2022-58, shledal ručitelkou výzvu zákonnou. Podle krajského soudu „*škodu v daném případě pro společnost představovalo doměření DPPO v důsledku neoprávněně vykázaných výdajů a DPH, které odpovídalo výši neoprávněně vylákaných nadměrných odpočtů. Protiprávnost žalobcova jednání spočívá právě v porušení povinnosti postupovat*

při výkonu funkce jednatele s péčí řádného hospodáře, které umožnilo navýšení DPPO a vylákání nadměrných odpočtů DPH prostřednictvím společností XY. Mezi vznikem škody a porušením povinnosti péče řádného hospodáře je přitom dána příčinná souvislost, neboť nebyť žalobcova protiprávního jednání, k doměření daně (z pohledu obou společností ke škodě) by nedošlo.“

Je nutno dodat, že proti citovanému rozsudku Krajského soudu v Brně byla podána kasační stížnost. Řízení o ní je vedeno pod sp. zn. 8 Afs 28/2024 a dosud nebylo ukončeno.

Poučná kauza DEMOSTAVBY

Tuzemská judikatura v otázce ručení fyzické osoby za daňový nedoplatek právnické osoby se definitivně zformovala a ustálila na kauze DEMOSTAVBY. Judikatura na tomto konkrétním případě dovodila, že za daňový nedoplatek právnické osoby může ručit jak její statutární zástupce coby „bílý kůň“, tak i osoba, která stojí tzv. v „pozadí“.

V případě společnosti DEMOSTAVBY doměřil správce daně společnosti DPH. Podle rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2023, čj. 51 Af 7/2023-75, „správce daně na základě šetření Policie České republiky shledal, že společnost DEMOSTAVBY ve skutečnosti nevykonávala žádnou ekonomickou činnost a byla založena pouze za účelem vylákání nadměrných odpočtů DPH“. Tato skutečnost byla hlavním důvodem, proč společnost DEMOSTAVBY neunesla své důkazní břemeno a neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu daně na vstupu a byla jí doměřena dan. Daňový subjekt nedoplatky na DPH neuhradil a posléze byl zrušen s likvidací. Nedoplatek nebylo možné uhradit ani z likvidačního zůstatku. Správce daně i přesto společnost DEMOSTAVBY bezvýsledně upomenul o úhradu nedoplatku. Správce daně měl tudíž za prokázané splnění podmínek podle § 171 odst. 3 DŘ, a uplatnil proto ručení vůči fyzickým osobám. Ručitelská výzva byla současně vydána jak vůči jednateři společnosti, tak vůči dalším fyzickým osobám, které byly podle zjištění trestních soudů faktickými organizátory daňového podvodu, byť neměly se společností DEMOSTAVBY formálně nic společného.

a) Jednatel společnosti

Jednatel společnosti DEMOSTAVBY podle správce daně nevykonával funkci jednatele s péčí řádného hospodáře, čímž způsobil společnosti škodu v podobě daňových nedoplatků. Vzhledem k tomu mu vznikla povinnost ručení podle § 171 DŘ ve spojení s § 159 odst. 1 a 3 OZ.

Případ se dostal až ke Krajskému soudu v Praze. Jednatel společnosti DEMOSTAVBY se podle rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2023, čj. 51 Af 7/2023-75, „na trestně činnosti organizované skupiny osob založené za účelem soustavného získávání prospěchu vylákáním neoprávněných odpočtů DPH vědomě podílel“. Správce daně na základě rozsudků trestních soudů dospěl k závěru, že „žalobce nevykonával funkci jednatele společnosti DEMOSTAVBY s péčí řádného hospodáře, čímž způsobil dané společnos-

ti škodu v podobě daňových nedoplatků. Vzhledem k tomu žalobci vznikla ručební povinnost.“

NSS sice svým rozsudkem ze dne 18. 6. 2024, čj. 10 Afs 4/2024-38, rozsudek krajského soudu zrušil, ale to pouze z důvodu, že krajský soud nedostatečně posoudil, zda a příp. kdy se promlčela ručitelova odpovědnost za náhradu škody způsobené společností DEMOSTAVBY. Dále NSS uložil krajskému soudu posouzení, zda ručitelova námitka promlčení ob stojí z pohledu dobrých mravů či zneužití práva.

Zároveň ale NSS akceptoval možnost vzniku ručení fyzické osoby za daňové nedoplatky právnické osoby a vyslovil doktrinární závěry, které byly následnou judikaturou akceptovány.

K povaze ručitelské výzvy NSS potvrdil dřívější judikaturu, podle které ručitelská výzva představuje rozhodnutí o stanovení daně, a musí tedy být vydána ve lhůtě pro stanovení daně, nikoli ve lhůtě pro placení daně.

Právní věty rozsudku NSS zní takto:

- I. Povinnost ručení za daňové nedoplatky může založit i právní předpis soukromoprávního charakteru. Týká se to i vztahu § 171 odst. 1 DŘ, dle kterého nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá, a § 159 odst. 3 OZ, dle kterého nenahradil-li člen voleného orgánu právnické osobě škodu, kterou jí způsobil porušením povinnosti při výkonu funkce, ačkoli byl povinen škodu nahradit, ručí věřiteli právnické osoby za její dluh v rozsahu, v jakém škodu nenahradil, pokud se věřitel plnění na právnické osobě nemůže domoci.
- II. Při postupu dle § 171 odst. 1 DŘ ve spojení s § 159 odst. 3 OZ nelze za škodu, kterou je člen voleného orgánu povinen právnické osobě nahradit, považovat sám daňový nedoplatek, nýbrž typově např. nezákonné vyvedení prostředků ze společnosti, které se až „sekundárně“ projeví v tom, že právnická osoba nebyla s to daň uhradit; je tomu tak např. v důsledku povinnosti právnické osoby „vrátit“ neoprávněné odpočty DPH, na jejichž vylákání se člen voleného orgánu podílel.
- III. Ustanovení § 159 odst. 3 OZ nevymezuje pouze rozsah ručení člena voleného orgánu právnické osoby, ale i jeho vznik a zánik (např. i uhrazením způsobené škody). Člen voleného orgánu tak může vůči správci daně uplatnit i námitku promlčení povinnosti k náhradě škody. Tím ale není dotčena možnost, že je taková námitka v rozporu s dobrými mravy, přičemž k posouzení této otázky je v řízení příslušný správce daně.
- IV. Ručitelská výzva dle § 171 odst. 1 DŘ se považuje za rozhodnutí o stanovení daně, které musí být vydáno v prekluzivních lhůtách týkajících se stanovení daně. Na stanovení daně ručiteli prostřednictvím ručitelské výzvy se tak může použít i úprava prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 6 DŘ.

b) Organizátor daňového podvodu

Správce daně neustal na vymáhání dlužné daně po jednateři společnosti DEMOSTAVBY, ale se znalostí skutkových okolností z trestního řízení vystavil ručitelkou výzvu i vůči organizátora-

rům daňového podvodu. Ti neměli formálně se společností DEMOSTAVBY nic společného.

Správce daně považoval organizátory daňového podvodu za vlivné osoby dle § 71 odst. 1 ZOK, podle kterého: *Každý, kdo pomoci 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.* Ručitelské postavení organizátora daňového podvodu jako ručitele daňového subjektu dovodil na základě § 71 odst. 3 ZOK, podle kterého: *Vlivná osoba ručí věřitelům ovlivněné osoby za splnění těch dluhů, které jim ovlivněná osoba nemůže v důsledku ovlivnění podle odstavce 1 zcela nebo zčásti splnit.*

Z trestních rozsudků totiž vyplynulo, že ačkoli organizátor daňového podvodu nebyl statutárním orgánem daňového subjektu, fakticky řídil činnost společnosti DEMOSTAVBY směřující k neoprávněnému vylákání nadměrných odpočtů DPH.

V případě prvního organizátora byl postup správce daně akceptován rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2024, čj. 51 Af 6/2023-69, i NSS rozsudkem ze dne 10. 2. 2025, čj. 9 Afs 139/2024-65.

V případě druhého organizátora daňového podvodu byl postup správce daně akceptován rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 19. 3. 2025, čj. 43 Af 7/2023-50, podle kterého *„žalobce společně se spolupachatelem v rozhodném období řídil a organizoval činnost daňového subjektu s cílem vylákat nadměrné odpočty DPH od Finanční správy. Za tímto účelem nechal založit daňový subjekt s vědomím toho, že nebude vykonávat žádnou hospodářskou činnost, protože jediným smyslem jeho existence bylo získání nadměrných odpočtů. Již tento fakt svědčí o tom, že od samého počátku byl žalobce jednou z osob, která stála za působením daňového subjektu se zřetelným úmyslem jej využívat k protiprávnímu jednání, přestože sám nebyl členem žádného z volených orgánů daňového subjektu ani jeho společníkem.“*

Řízení o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Praze bylo zastaveno, a to z důvodu nezaplacení soudního poplatku.

O porušení péče řádného hospodáře rozhoduje správce daně

Velmi sporným judikaturním závěrem je fakt, že o vzniku ručitelského závazku z důvodu porušení povinnosti péče řádného hospodáře rozhoduje v daňovém řízení samotný správce daně, nikoli civilní soud. Správce daně se tak dostává do pozice žalobce a soudce zároveň.

Na půdorysu sporu o způsobu vymáhání pokuty za přestupek v oblasti hazardních her se touto spornou otázkou zabýval zvláštní senát zřízený podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů. Právní věta jeho usnesení ze dne 16. 12. 2024, čj. Konf 3/2024-15, zní takto:

„Otázka, zda jsou naplněny podmínky pro nastoupení zákonné ručitelské odpovědnosti (zde podle § 159 odst. 3 OZ upravujícího ručení člena voleného orgánu právnické osoby za dluh této právnické osoby vůči jejímu věřiteli), na jejímž řešení závisí jak samotná možnost, tak i případná úspěšnost postupu podle § 171 DŘ, má povahu předběžné otázky ve smyslu § 99 tohoto zákona, a to nezávisle na tom, zda jde svojí podstatou o otázku soukromoprávní, či veřejnoprávní. Tuto otázku je příslušný pro účely postupu podle § 171 DŘ posoudit správce daně.“

Tímto rozhodnutím zvláštního senátu, složeného ze tří soudců NS a tří soudců NSS, byla dosavadní judikatura správních soudů zcela akceptována. O naplnění podmínek vzniku ručení tak bude rozhodovat správce daně, ačkoli se jedná o otázku, která tradičně náleží civilním soudům.

Doktrinární závěry

Na základě výše uvedené judikatury NSS lze dospět k těmto doktrinárním závěrům:

1. Povinnost ručení za daňové nedoplatky může založit i právní předpis soukromoprávního charakteru. Týká se to i vztahu § 171 odst. 1 DŘ a § 159 odst. 3 OZ nebo § 71 odst. 1 ZOK.
2. Škodou způsobenou statutárem není samotný dluh na dani, nýbrž úbytek majetku společnosti protiprávním jednáním, který sekundárně vede k tomu, že firma nemá na úhradu daně. Pouhá existence nezaplacené daně tedy nestačí. Ze strany správce daně musí být prokázána příčinná souvislost mezi protiprávním jednáním fyzické osoby a vznikem skutečné majetkové újmy společnosti, jež vedla k neschopnosti daň uhradit.
3. Za daňový nedoplatek právnické osoby může v závislosti na konkrétních skutkových okolnostech ručit i fyzická osoba, stojící zcela mimo formální strukturu právnické osoby. Ovšem pouze v tom případě, pokud bude vznik nedoplatky způsoben právě v důsledku ovlivnění konkrétním jednáním vlivné osoby rozhodujícím významným způsobem. Důkazní břemeno o této skutečnosti tíží správce daně.
4. Správce daně může otázku vzniku ručení sám posoudit jako předběžnou.
5. Ručitel má v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno. Ručiteli proto musí být umožněno v odvolacím řízení proti ručitelské výzvě uplatnit veškeré námitky, které by jinak proti rozhodnutí o stanovení daně mohl uplatnit daňový subjekt, resp. původní dlužník. Ty ale musí směřovat proti zákonnosti již pravomocně stanovené daně. Není nutné a ani možné, aby ve vztahu k ručiteli proběhlo celé řízení o stanovení daně znovu.
6. Ručitelská výzva se považuje za rozhodnutí o stanovení daně, a je proto vázána prekluzivními lhůtami pro vyměření daně. Ručitelská výzva může být vydána ve lhůtě podle § 148 odst. 6 DŘ.
7. Ručitel může vůči správci daně uplatnit i námitku promlčení povinnosti k náhradě škody. Tím ale není dotčena možnost, že je taková námitka v rozporu s dobrými mravy, přičemž k posouzení této otázky je v řízení příslušný správce daně.

III. Judikatura SDEU

Podmínkami vzniku ručení fyzické osoby coby statutárního orgánu právnické osoby za daňové nedoplatky jím vedené právnické osoby se v posledním období zabýval i SDEU. Jde zejména o jeho rozsudky ze dne 13. 10. 2022, *MC*, C-1/21, ze dne 14. 11. 2024, *Herdijk*, C-613/23, ze dne 27. 2. 2025, *Adjak*, C-277/24, a ze dne 30. 4. 2025, *Genzyński*, C-278/24.

Podle rozsudku *Herdijk* DPH směrnice nebrání vnitrostátní právní úpravě ukládající členovi statutárního orgánu solidární odpovědnost za úhradu daňového dluhu právnické osoby, pokud může za účelem zproštění se této odpovědnosti uplatnit jakoukoli okolnost, která mu umožní prokázat, že mu nesplnění oznamovací povinnosti uložené právnické osobě nelze přičítat.

Podle rozsudku *Adjak* vnitrostátní úprava není v rozporu s unijním právem, pokud případnému solidárnímu ručiteli neumožňuje účastnit se vyměřovacího řízení, ve kterém je stanovena výše daňového dluhu, za předpokladu, že je mu umožněno v průběhu řízení o solidární odpovědnosti účelně zpochybnit skutková zjištění a právní kvalifikace učiněné správcem daně v rámci vyměřovacího řízení.

Podle rozsudku *Genzyński* vnitrostátní úprava není v rozporu s unijním právem, pokud členovi statutárního orgánu ukládá za účelem zbavení se solidární odpovědnosti za daňové dluhy společnosti, aby prokázal, že včas podal návrh na prohlášení úpadku společnosti, nebo že nepodání tohoto návrhu nebylo způsobeno jeho zaviněním, přičemž mu musí být umožněno dovolávat se toho, že vynaložil veškerou řádnou péči po něm požadovanou při obchodním vedení společnosti.

Z výše uvedených rozsudků vyplývá, že podle SDEU lze uplatnit ručení fyzické osoby za daňové nedoplatky právnické osoby za těchto podmínek:

1. Zástupce právnické osoby nebyl v dobré víře.
2. Dlužné částky nelze získat od právnické osoby.
3. Ručitel musí mít možnost zpochybnit skutková zjištění a právní kvalifikaci správce daně a mít přístup ke spisu.
4. Ručitel musí mít možnost vyvinít se z odpovědnosti za daňový nedoplatek ve formě předložení důkazu.

Z judikatury SDEU tedy vyplývá určitý ochranný rámec, ale praxe Finanční správy jej nemusí vždy zcela respektovat. Např. požadavek na možnost vyvinění může být podle zkušeností z praxe problematický nejen kvůli důkazní nouzi ručitele, ale zejména proto, že o porušení povinnosti péče řádného hospodáře rozhoduje samotný správce daně, který jen obtížně bude ze strany ručitele donucen ke změně svého vlastního názoru.

IV. Porušení povinnosti péče řádného hospodáře v daňovém řízení

Otázkou zůstává, co všechno lze považovat za porušení péče řádného hospodáře při správě daní. Je to např. neunesení důkazního břemene a z toho vyplývající stanovení daně podle pomů-

cek? Nebo i prostá nesoučinnost při daňové kontrole? Lze ručení uplatnit i vůči zástupcům daňových subjektů, kterým byla daň doměřena z důvodu nedbalostní účasti na daňovém podvodu? Tedy že daňový subjekt „vědět měl a mohl“, že se svým plněním účastní na daňovém podvodu?

V první řadě je nutno si vyjasnit, co se rozumí péčí řádného hospodáře.

Péče řádného hospodáře je zákonný standard požadovaný po členech statutárních orgánů obchodních společností. Podle § 159 odst. 1 OZ musí člen voleného orgánu vykonávat svou funkci s nezbytnou loajalitou, potřebnými znalostmi a pečlivostí. ZOK toto dále rozvádí tak, že za pečlivé a informované jednání se považuje takové rozhodování, při němž člen orgánu mohl v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu obchodní korporace – tzv. pravidlo podnikatelského úsudku neboli *business judgment rule*. Vždy ovšem platí podmínka loajality, podle které uvedené neplatí, pokud rozhodnutí nebylo činěno s nezbytnou loajalitou. Lze shrnout, že povinností péče řádného hospodáře se rozumí povinnost spravovat cizí majetek, tj. majetek společnosti, se stejnou pečlivostí a odpovědností, jaká je očekávána od řádného hospodáře za obdobných okolností.

Porušení povinnosti péče řádného hospodáře má závažné právní důsledky. Člen orgánu, který jednal v rozporu s touto péčí, musí vydat společnosti prospěch, který svým jednáním získal. Dále odpovídá za veškerou vzniklou škodu, kterou tím způsobil. Pro účely tohoto článku je podstatné, že podle § 159 odst. 3 OZ platí, že pokud člen orgánu způsobí společnosti újmu porušením svých povinností a tuto újmu dobrovolně nenahradí, ručí věřitelům společnosti za její dluhy až do výše nenahrazené škody. Věřitelem se samozřejmě rozumí i správce daně, který vymáhá daňové nedoplatky společnosti.

Podle ustálené judikatury i odborné literatury je péče řádného hospodáře chápána široce – zahrnuje nejen loajalitu, pečlivost a odbornou péči při obchodních rozhodnutích, ale také dodržování zákonů a interních předpisů. Člen statutárního orgánu odpovídá za to, že společnost plní své právní povinnosti, vč. těch účetních, daňových či administrativních. Nezajistí-li např. vedení účetnictví v souladu se ZoÚ, může být jeho jednání nebo opomenutí klasifikováno jako porušení péče řádného hospodáře dle § 159 odst. 1 OZ a § 51 ZOK.

Z hlediska plnění povinností péče řádného hospodáře tak platí, že daňový subjekt – podnikatel musí řádným způsobem vést zákonem předepsané evidencie, které se liší podle právní formy, velikosti a způsobu zdanění. Z výše citované judikatury plyne riziko, že pokud např. jednatel společnosti nezajistí vedení těchto zákonem stanovených evidencí, a v důsledku toho je společnost doměřena daň, vystavuje se riziku vzniku ručení za doměřenou daň. Samozřejmě za předpokladu, že doměřená daň nebude společnost zaplacená a budou zde další okolnosti, které způsobí nedobytnost doměřené daně. Doměřená daň totiž sama o sobě není škodou. Pořád platí, že doměřenou daň lze považovat za dluh

společnosti, za který jednatel ze zákona ručí jen tehdy, pokud svým protiprávním jednáním způsobil, že společnost dluh zaplatila. Tedy k porušení zákonné povinnosti musí přistoupit i další skutkové okolnosti, které zaviněním ručitele povedou k neschopnosti společnosti zaplatit doměřenou daň.

V. Obrana proti ručitelské výzvě

Je třeba si uvědomit, že před vydáním ručitelské výzvy není ze strany správce daně vedeno žádné řízení, kterého by se ručitel mohl sám aktivně zúčastnit. Svoji obranu tak ručitel může soustředit až do odvolacího řízení.

Z výše uvedeného plyne, že je marné namítat, že soukromoprávní předpis nemůže založit vznik ručitelského závazku za daňový, tedy veřejnoprávní, dluh ani to, že o vzniku takového ručitelského závazku nemůže rozhodnout správce daně. Takové odvolací námítky by byla zcela marné. Za sporné otázky bude možné považovat prokázání porušení povinností, existenci a výši škody a její kauzální nexus s porušením povinností a případné promlčení. A samozřejmě zde zůstává i obecná možnost obrany ručitele namítat zákonnost doměřené daně a zpochybňovat skutkové i právní závěry správce daně.

Při uplatnění odvolání je nutno vycházet z odůvodnění ručitelské výzvy. Správce daně by měl pečlivě odůvodnit, na základě kterých skutkových okolností podle jeho názoru došlo k naplnění podmínek vzniku ručení. Zejména by měl uvést a prokázat, k jakému porušení povinností došlo a jaká vznikla škoda a v jakém rozsahu.

Ručitel by měl v odvolání v první řadě namítat, že v jeho případě nebyly podmínky ručení podle soukromoprávního předpisu vůbec splněny. Tedy že žádnou povinnost neporušil, a škodu tak nezpůsobil. Přitom nestačí pouhé tvrzení, neboť důkazní břemeno, že jednal v souladu s péčí řádného hospodáře, ponese ručitel. Příp. by ručitel mohl uplatnit námitku promlčení.

Pokud by bylo ručení uplatněno vůči vlivné osobě podle § 71 ZOK, může ručitel dále namítat, že při svém jednání mohl v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu ovlivněné osoby.

VI. Shrnutí

Z výše uvedených příkladů z praxe vyplývá, že ručitelské výzvy míří zejména na jednočlenné s. r. o. či úzké okruhy osob, kde je zřejmé propojení mezi jednáním konkrétní osoby a daňovým dluhem společnosti. Typickými adresáty jsou jednatele – malí podnikatelé, kteří firmu fakticky ztělesňují, příp. „bílé koně“ a stínoví manažeři u účelově založených firem zneužitých k daňovým podvodům.

Správce daně musí v každém případě prokázat konkrétní okolnosti, které zakládají ručení – nestačí poukázat na to, že daň nebyla zaplacená, ale musí doložit, proč nebyla zaplacená právě

kvůli jednání onoho člena orgánu. Důkazní břemeno ohledně porušení povinnosti a vzniku škody tedy primárně leží na správci daně. Na druhé straně, jednatel má možnost v řízení argumentovat a předkládat důkazy, že jednal s péčí řádného hospodáře, např. že nepříznivý výsledek způsobil vnější tržní faktor, nikoli jeho zanedbání či úmysl.

Výše uvedené budiž poučením pro klienty daňových poradců a argumentačním zdrojem daňových poradců. Je totiž otázkou, nakolik Finanční správa ustrne na stávajícím uplatňování ručení fyzických osob za daňové nedoplatky právnických osob jen pro případy nekorektního jednání, nebo zda se její pozornost upne i na další „nepodvodné“ důvody vzniku daňových nedoplatek.

Aktuální vývoj totiž rozhodně znamená zvýšenou odpovědnost pro členy statutárních orgánů. Rozhodnutí soudů jednoznačně potvrdilo, že osobní majetek jednatelů a dalších vedoucích osob může být ohrožen, pokud svým jednáním přivedou firmu do situace, že nedokáže uhradit daň.

Stát jako věřitel nyní s větší jistotou přistupuje k vymáhání daňových nedoplatek přímo po statutárech tam, kde zjistí porušení povinností. Pro management firem z toho plyne jasné ponaučení, že „péče řádného hospodáře“ není prázdný pojem, jejím nedodržením lze přijít i o osobní finanční jistoty.

Hranice mezi odpovědností za škodu a důkazním břemenem v těchto věcech spočívá v tom, že ač jde formálně o ručení za dluh, v jádru se posuzuje delikt ní odpovědnost za způsobenou škodu. Správce daně musí postavit najisto, že fyzická osoba porušila konkrétní povinnost, a způsobila tím společnosti kvantifikovatelnou škodu. Tím na fyzickou osobu přechází sekundární odpovědnost za daň, kterou společnost nesplnila. Důkazní břemeno nese zpočátku správce daně – musí označit a doložit ony relevantní skutečnosti, tj. porušení, škodu, kauzalitu. Jakmile tak učiní, situace se do jisté míry otáčí. Fyzická osoba pak v reakci může prokazovat, že jednala s péčí řádného hospodáře a žádnou škodu nezpůsobila.

Daňovým poradcům se doporučuje své klienty – jednatele, členy představenstev či skutečné majitele firem – na toto riziko aktivně upozorňovat. V rámci tax compliance a správy firemních financí by mělo být standardem vyvarovat se situací, které by mohly být vyhodnoceny jako porušení povinností při správě cizího majetku.

Hranice mezi legitimním podnikatelským nezdařením a zanedbáním povinností leží v pečlivosti, s jakou členové orgánů svou funkci vykonávají. Současná právní úprava – podporovaná judikaturou – umí postihnout excesy, typicky tunelování firem a účast na daňových podvodech, ale současně obsahuje mechanismy bránící paušální kriminalizaci neúspěchu. Daňoví poradci by měli svým klientům pomoci pochopit tyto mantinely a nastavit interní procesy tak, aby statutáři mohli doložit, že jednali s náležitou péčí. ■

Odpovědnost člena statutárního orgánu obchodní společnosti právní optikou



Mgr. Pavlína Rampová,
advokátka, KPMG Legal s. r. o.,
advokátní kancelář

Odpovědnost obecně je známým konceptem v takřka všech oblastech práva a je chápána jako zvláštní forma právního vztahu, kdy dochází na základě porušení právní povinnosti ke vzniku nové právní povinnosti sankční povahy.¹ V právu obchodních korporací se odpovědnost projevuje při porušení povinnosti zejména u člena statutárního orgánu (např. jednatele či člena představenstva nebo správní rady společnosti), jelikož právě ten má široké pravomoci při řízení společnosti a rozhodování o jejím majetku a závazcích. Členovi statutárního orgánu přísluší zejména obchodní vedení společnosti, zajišťuje řádné vedení účetnictví a dále má na starosti vše, co zákon nesvěřuje jiným orgánům. Zvláštní vztah odpovědnosti statutára vůči společnosti mu přitom brání ve zneužití jeho kompetencí a chrání společnost, její společníky i její věřitele. Cílem tohoto článku je poskytnout ucelený pohled na různé roviny a aspekty odpovědnosti člena statutárního orgánu obchodní korporace, zejména člena statutárního orgánu ve společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti.

Péče řádného hospodáře

Odpovědnost je zvláštním právním vztahem, ve kterém obecně po porušení primární povinnosti (např. včas uhradit kupní cenu) dochází ke vzniku sekundární povinnosti sankční povahy (např. povinnost uhradit smluvní pokutu). Z pohledu statutára je touto **primární povinností** právě **povinnost jednat s péčí řádného hospodáře**.

Páteřní znaky péče řádného hospodáře tvoří ve smyslu § 159 OZ **tři prvky: nezbytná loajalita, potřebné znalosti a pečlivost**.



Mgr. Karolína Kubičková,
advokátní koncipientka, KPMG
Legal s. r. o., advokátní kancelář

Povinnost jednat s péčí řádného hospodáře tak představuje standard, kterým statutár musí disponovat, aby předešel škodám (způsobeným i nedbalostí nebo střetem zájmů) a splnil právní požadavky na výkon své funkce.

Člen statutárního orgánu se tedy zavazuje svoji funkci vykonávat s **nezbytnou loajalitou**. Tzn., že při výkonu funkce **musí upřednostňovat zájmy příslušné společnosti před svými zájmy i před zájmy třetích osob**. Dále musí svoji funkci vykonávat s **potřebnými znalostmi a pečlivostí** – to však neznamená, že musí být vševědoucí a přepečlivý. Bylo by totiž přehnané po statutárech požadovat, aby byli odborníci ve všech oblastech, které spadají do působnosti jejich funkce (např. vedení účetnictví) – to přitom potvrzuje i právní teorie a judikatura. Podle Nejvyššího soudu není nutné, aby byl statutár vybaven všemi odbornými znalostmi, které souvisí s jeho funkcí (např. detailními znalostmi daňové či účetní problematiky). Statutár ale musí mít základní znalosti umožňující rozpoznat hrozící škodu a zabránit poškození spravovaného majetku či újmě společnosti. Kromě toho došel NS k tomu, že péče řádného hospodáře zahrnuje povinnost rozeznat, kdy je nutná odborná pomoc speciálně kvalifikovaného subjektu (typicky právě např. účetního či daňového poradce), a takovou pomoc zajistit.²

Pokyny do obchodního vedení

Statutár se povinností jednat s péčí řádného hospodáře nezabývá, ani když požádá valnou hromadu o udělení pokynu do obchodního vedení.³ V praxi to znamená, že při žádosti o udělení pokynu

1 ŠKOP, M., SMEJKALOVÁ, T., ŠTĚPÁNKOVÁ, M. *Teorie práva – průvodce studiem*. Dostupné z: https://is.muni.cz/do/law/stud/el/teorie_prava/pages/09_pravni_odpovednost.html.

2 Usnesení NS ze dne 18. 10. 2006, sp. zn. 7 Tdo 1224/2006.

3 § 51 odst. 2 ZOK.

nu by měl statutár předložit valné hromadě důvody, proč o udělení pokynu žádá, a návrh usnesení, jak by měla valná hromada rozhodnout. Pokynem valné hromady je člen statutárního orgánu potom vázán.⁴

Pokud člen statutárního orgánu jedná s péčí řádného hospodáře – tedy informovaně, loajálně a s náležitou opatrností – a poskytne valné hromadě všechny dostupné relevantní informace, nenesení odpovědnost za to, že následování uděleného pokynu mělo pro společnost jiné dopady, než on nebo valná hromada očekávali.⁵ Neodpovídá tedy za výsledek, ale za způsob, jakým postupoval. To platí i tehdy, pokud si pokyn od valné hromady nevyžádá, a i přes pečlivé uvážení rozhodnutí dopadne některá z jeho transakcí či kroků jinak, než zamýšlel.

Pravidlo podnikatelského úsudku

Jelikož pro péči řádného hospodáře zákon stanovuje relativně tvrdá pravidla (viz výše), zákonodárce připravil statutárům možnost vplout do bezpečného přístavu, ve kterém jsou chráněni před následky jejich podnikatelských rozhodnutí – stanovil tzv. pravidlo podnikatelského úsudku. To člena statutárního orgánu chrání, ovšem za podmínky, že jednal **pečlivě, s potřebnými znalostmi a nezbytnou loajalitou**. Pokud by např. zájmy statutára při rozhodnutí byly (nebo mohly být) v kolizi se zájmy společnosti a nedodržel by zákonem stanovená pravidla o střetu zájmů, nemohl by zakotvit v bezpečném přístavu. V takovém případě nebude před dopadem svého rozhodnutí chráněn.

Z praktického hlediska je pro člena statutárního orgánu stěžejní, aby si před přijetím rozhodnutí opatřil dostatek relevantních informací a pečlivě zvážil všechny výhody a nevýhody a tento proces si dokumentoval. Statutár totiž musí **v dobré víře rozumně** předpokládat, že jedná **informovaně** a **v obhajitelném zájmu** společnosti.⁶ Podle § 52 odst. 1 ZOK se přitom bere v úvahu péče, kterou by v podobné situaci vynaložila jiná rozumně pečlivá osoba. Pokud takto statutár jednal, nemůže nést veškerá rizika spojená s podnikáním, tedy i ta, která nemohl ovlivnit.⁷

V případě sporu by potom soud neměl posuzovat rozhodování statutára tzv. prizmatem zpětného ohlednutí, tedy podle skutečností, které se udály či vyšly najevo poté, co bylo přezkoumávané rozhodnutí učiněno (např. když jednatel učinil rozhodnutí, které v kombinaci s propadem ekonomiky zapříčinilo úpadek společnosti).⁸ Soudy tedy posuzují pouze proces rozhodování – zejména

na zda člen statutárního orgánu shromáždil relevantní informace a zohlednil rizika.⁹ Z tohoto důvodu je vhodné proces rozhodování dokumentovat, aby statutár měl k dispozici důkazy na svoji obranu.

Různé roviny odpovědnosti člena statutárního orgánu

Odpovědnost při delegaci úkolů na třetí osoby

Jak už bylo naznačeno výše, bez pomoci odborníků se člen statutárního orgánu leckdy neobejde. Tyto situace nastávají zejména ve speciálních oborech, jako jsou např. právo, daň, audit a další. I odborníci se však mohou mýlit a judikatura počítá s tím, že nelze dovést odpovědnost člena statutárního orgánu, pokud se spolehl na radu odborníka v oboru, kterému sám odborně nerozumí.

Člen statutárního orgánu totiž nemůže rozpoznat vady, když nedisponuje potřebnými odbornými znalostmi. Přísnější je judikatura ke statutárům, kteří „odborníky“ jsou. Pokud totiž statutár má odborné znalosti, schopnosti či dovednosti, je možné z požadavku náležité péče dovést, že je povinen je v rámci výkonu své funkce využívat. V tomto případě je porušením péče řádného hospodáře, pokud se na nesprávnou radu odborníka spolehne (aniž by ji sám kriticky zhodnotil).¹⁰

Člen statutárního orgánu má při delegaci úkolů povinnost (i) vybrat dostatečně kvalifikovanou osobu (*cura in eligendo*), dále (ii) jí musí dát jasné, srozumitelné a úplné pokyny ke splnění úkolu (*cura in instruendo*) a konečně (iii) musí tuto osobu přiměřeně kontrolovat při plnění jejích úkolů (*cura in custodiendo*). Pokud by tyto povinnosti statutár nedodržel, nedostal by při delegaci povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře a za škodu způsobenou zvolenou třetí osobou by odpovídal sám. Nicméně, pokud člen statutárního orgánu tyto povinnosti dodrží (a v ideálním případě si je i řádně zdokumentuje), jeho odpovědnost nelze dovést.¹¹

Odpovědnost za škodu a ručení

Jedním z hlavních právních následků porušení povinnosti péče řádného hospodáře je odpovědnost člena statutárního orgánu za újmu, kterou svým jednáním společnosti způsobil. Specifická pravidla pro společnosti přitom za určitých podmínek připouš-

4 ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B. Komentář k § 51. In: ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 169.

5 Rozsudek NS ze dne 27. 6. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3325/2016.

6 § 51 odst. 1 ZOK.

7 Důvodová zpráva k ZOK.

8 Rozsudek NS ze dne 26. 10. 2016, sp. zn. 29 Cdo 5036/2015.

9 ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B. Komentář k § 51. In: ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P., op. cit. sub 4, s. 166.

10 Rozsudek NS ze dne 30. 7. 2008, sp. zn. 29 Odo 1262/2006.

11 Usnesení NS ze dne 24. 3. 2005, sp. zn. 8 Tdo 124/2005, rozsudek NS ze dne 30. 10. 2008, sp. zn. 29 Cdo 2531/2008, či usnesení NS ze dne 28. 2. 2013, sp. zn. 29 Cdo 1606/2011.

tějí, aby spolu společnost a statutár uzavřeli **smlouvu o vypořádání způsobené újmy**.¹² Aby bylo zabráněno možnosti zneužití takové dohody mezi společností a členem statutárního orgánu, je pro účinnost této smlouvy vyžadováno její schválení alespoň dvoutřetinovou většinou hlasů všech společníků společnosti. Společníci při schvalování smlouvy musí předem znát její obsah – pokud by se po udělení souhlasu text smlouvy změnil, společníkův souhlas by se na upravený text smlouvy neuplatnil.¹³

Pokud člen statutárního orgánu neuhradí škodu, jež společnosti vznikla, nastupuje za určitých podmínek povinnost jeho **ručení za dluhy společnosti vůči jejím věřitelům**.

Ručení se uplatní tehdy, když:

1. vznikla škoda porušením povinností člena statutárního orgánu,
2. člen statutárního orgánu škodu společnosti neuhradil,
3. věřitel se nemůže domoci plnění na společnosti z objektivních důvodů (např. její úpadek).

Ručení není časově omezeno a pozice ručitele členovi statutárního orgánu nezaniká ani zánikem jeho funkce ve společnosti. Věřitel se může obrátit přímo na ručitele (statutára) bez výzvy, pokud je zřejmé, že dlužník (společnost) nebude plnit. Ručení může vzniknout i vůči více statutárům zároveň a může se vztahovat i na nepeněžitý dluh (např. poskytnutí nějaké služby).¹⁴

V případě **soudního sporu mezi společností a členem statutárního orgánu** nese podle § 52 odst. 2 ZOK **v soudním řízení důkazní břemeno ohledně dodržení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře člen statutárního orgánu společnosti**, ledaže by takový požadavek nebyl spravedlivý (tzv. obrácené důkazní břemeno). Tzn., že člen statutárního orgánu musí uvést konkrétní okolnosti, z nichž plyne, že v dané situaci jednal s péčí řádného hospodáře, a zároveň označit důkazy k jejich prokázání (proto se statutáři vyplatí si veškeré kroky a rozhodnutí dokladovat – viz výše). Smyslem této úpravy je vyrovnat informační asymetrii mezi žalobcem (např. společností zastoupenou společníkem, likvidátorem nebo insolvenčním správcem) a statutárem, který má k relevantním informacím přístup a příp. je může zamlčet. NS přitom potvrdil, že tento přenos důkazního břemene se týká výlučně otázky, zda statutár jednal s péčí řádného hospodáře. Důkazní břemeno ohledně prokázání vzniku a existence

škody, kterou měl statutár způsobit, a příčinné souvislosti zůstává na žalobci.¹⁵

Odpovědnost člena statutárního orgánu při úpadku společnosti

Insolvenční zákon¹⁶ **zavazuje** nejenom společnost, ale i její statutární orgán¹⁷ **podat insolvenční návrh bezodkladně poté, co se dozví** nebo při náležité pečlivosti se měl dozvědět **o jejím úpadku**.¹⁸

Pokud statutár nepodá včas insolvenční návrh, **odpovídá věřitelům za škodu nebo jinou újmu**, kterou věřitelům včasným nepodáním insolvenčního návrhu způsobí.¹⁹ Škoda nebo jiná újma obvykle spočívá v rozdílu mezi výší pohledávky zjištěnou v insolvenčním řízení a částkou, kterou věřitel skutečně na uspokojení této pohledávky v insolvenčním řízení obdržel. Zejména v případě konkursu bývá míra uspokojení nezajištěných věřitelů nízká, často se jim vrátí jen několik procent přihlášené, resp. zjištěné, výše pohledávky. Výše škody, za kterou statutár může věřitelům odpovídat, tak může být značná, což zvyšuje potenciální rozsah jeho odpovědnosti.²⁰ Tato odpovědnost však nastává pouze tehdy, pokud ji potvrdí soud.

Člen statutárního orgánu se může odpovědnosti zprostit, prokáže-li, že porušení povinnosti podat insolvenční návrh nemělo vliv na výši částky určené k uspokojení věřitelovy pohledávky, nebo že nesplnění povinnosti podat insolvenční návrh bylo způsobeno okolnostmi, které nastaly nezávisle na jeho vůli a které nemohl odvrátit ani při vynaložení veškerého rozumného úsilí, které lze po něm spravedlivě požadovat (např. pokud by ležel v nemocnici, nastala přírodní katastrofa či jiná krizová situace ovlivňující statutára atp.).²¹

Pro případ porušení povinností člena statutárního orgánu takovým způsobem, že společnost dokonce sám přivede do úpadku či k úpadku přispěje, stanoví pro něj zákon další negativní konsekvence. Může přitom jít o porušení jakékoli povinnosti, která je s výkonem funkce člena statutárního orgánu spojena (např. porušení nezbytné loajality, náležité péče, nedodržení způsobu zastupování atd.), ale i o porušení povinností uložených zvláštním zákonem (např. statutár obchodníka s cennými papíry má povinnosti vyplývající ze zákona o podnikání na kapitálovém trhu).²²

12 § 53 odst. 3 ZOK.

13 ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B. Komentář k § 53. In: ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P., op. cit. sub 4, s. 182.

14 LASÁK, J. Komentář k § 159. In: LAVICKÝ, P. a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1–654)*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 606.

15 Rozsudek NS ze dne 4. 9. 2018, sp. zn. 27 Cdo 4163/2017.

16 § 98 odst. 1 InsZ.

17 § 98 odst. 2 InsZ.

18 § 98 odst. 1 InsZ.

19 § 99 InsZ.

20 MATZNER, J. Odpovědnost statutárních orgánů obchodních společností. *Obchodněprávní revue*, 2023, č. 1, s. 25.

21 § 99 InsZ.

22 ŠUK, P. Komentář k § 66. In: ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P., op. cit. sub 4, s. 227.

Negativní důsledky jsou v zásadě **dva**. O obou rozhoduje insolvenční soud na návrh insolvenčního správce a jen po rozhodnutí o způsobu řešení úpadku společnosti (tj. po rozhodnutí o konkursu či reorganizaci společnosti).

Členu statutárního orgánu může být uložena povinnost:

• **Vydat prospěch, který obdržel od společnosti** (ať na základě smlouvy o výkonu funkce, či jinak), a to až za období dvou let před zahájením insolvenčního řízení.²³ Mělo by se přitom jednat o prospěch, který byl poskytnut za činnost člena statutárního orgánu v tomto dvouletém období, nikoli o prospěch, který členovi statutárnímu orgánu náleží za období předcházející, byť by byl vyplacen v dvouletém období.²⁴ Není přitom rozhodné, zda v okamžiku podání návrhu je taková osoba stále členem statutárního orgánu, důležité je, že se v době porušení svojí povinností ve funkci statutárního orgánu nacházela.²⁵

Uvedené je možné pouze za předpokladu, že insolvenční řízení společnosti bylo zahájeno na návrh věřitele – tímto mají být členové statutárního orgánu motivováni splnit svoji povinnost za společnost podat dlužnický návrh na zahájení insolvenčního řízení.

• **Doplnit do majetkové podstaty plnění do výše rozdílu mezi souhrnem dluhů a hodnotou majetku** společnosti.²⁶ To má poskytnout věřitelům dodatečné prostředky na uspokojení jejich pohledávek, kterého se jim nemuselo dostat v důsledku porušení povinností členem statutárního orgánu. Toto je možné, pouze pokud je způsobem řešení úpadku konkurs.

Z tohoto důvodu by tak ve společnosti měly být nastaveny řídicí a kontrolní mechanismy tak, aby se statutár měl možnost dozvědět o úpadku společnosti dříve než k němu dojde. To může zahrnovat kontinuální kvantitativní a kvalitativní sledování aktiv a pasiv společnosti.²⁷ Když se statutár dozví o úpadku společnosti až při každoroční přípravě účetní závěrky, může být už pozdě. Je však nutné zdůraznit, že člena statutárního orgánu nelze postihnout za to, že se společnost dostala do úpadku, pokud on plnil svoje povinnosti (viz pravidlo podnikatelského úsudku výše).

Veřejnoprávní odpovědnost člena statutárního orgánu

Každý rok roste počet trestně stíhaných a odsouzených právnických osob (společností). Nejčastějšími trestnými činy jsou přitom trestné činy související s daněmi, tedy zkrácení daně a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, či podvod, zkršlování údajů o stavu hospodaření a jmění nebo porušení autorského práva, práv souvisejících s právem autorským a práv k databázi.²⁸ Právě protiprávní jednání člena statutárního orgánu přitom představuje jednu z příčin zakládajících trestněprávní (a správněprávní) odpovědnost společnosti.²⁹

Trestní odpovědností společnosti není dotčena individuální trestní odpovědnost jejího statutárního orgánu³⁰ – člen statutárního orgánu tak může být samostatně trestně odpovědný za stejný trestný čin nezávisle, vedle společnosti. Neznamená to nicméně, že lze bez dalšího dovodit trestní odpovědnost i u člena statutárního orgánu, je-li společnost odpovědná za spáchání trestného činu. Je tedy nutné zkoumat podmínky trestní odpovědnosti společnosti a člena statutárního orgánu zvláště i u totožného skutku a trestného činu.³¹

Obdobné principy platí i u odpovědnosti za přestupky.³²

Dopady porušení povinností na funkci člena statutárního orgánu

Když statutár porušuje svoje povinnosti a společníci s ním nejsou spokojeni, zjevnou možností je **odvolání tohoto člena statutárního orgánu z funkce**. Typicky o jmenování a odvolání člena statutárního orgánu rozhoduje usnesením valná hromada,³³ přičemž je potřebná prostá většina hlasů, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Odvolání statutára však může být problematické, neboť právě v jeho působnosti je valnou hromadu svolat i bez součinnosti statutára, pokud dlouhodobě neplní své povinnosti.³⁴ Dále může valnou hromadu svolat za určitých podmínek i kvalifikovaný společník, resp. kvalifikovaný akcionář, a docílit tak

23 § 66 odst. 1 písm. a) ZOK.

24 ŠUK, P. Komentář k § 66. In: ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P., op. cit. sub 4, s. 228.

25 RADA, T. Komentář k § 66. In: LASÁK, J., DĚDIČ, J., POKORNÁ, J., ČÁP, Z., SKÁLOVÁ, J. a kol. *Zákon o obchodních korporacích: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer. Dostupné z: www.aspi.cz.

26 § 66 odst. 1 písm. b) ZOK.

27 JIRMÁSEK, T. Komentář k § 98. In: SPRINZ, P., JIRMÁSEK, T., ŘEHÁČEK, O., VRBA, M., ZOUBEK, H. a kol. *Insolvenční zákon*. 1. vydání (4. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023.

28 <https://policie.gov.cz/clanek/trestni-stihani-pravnicky-ch-osob-za-obdobi-od-2013-2022.aspx>.

29 § 8 odst. 1 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

30 § 9 odst. 3 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

31 ŠÁMAL, P. Komentář k § 9. In: ŠÁMAL, P., DĚDIČ, J., GRÍVNA, T., PÚRY, F., ŘÍHA, J. *Trestní odpovědnost právnických osob*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018, s. 261.

32 § 20 odst. 7 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

33 § 190 a 421 ZOK.

34 Např. postupem dle § 183 či 404 ZOK, kdy valnou hromadu může svolat společník, resp. dozorčí rada, při dlouhodobém neplnění povinností člena statutárního orgánu.

odvolání člena statutárního orgánu i v případě, kdy by statutár odmítal valnou hromadu svolat.³⁵

Dále, v případě závažného nebo opakovaného porušení povinností při výkonu funkce členem statutárního orgánu, existuje **možnost vyloučení statutára z funkce**. Soud může člena statutárního orgánu takto vyloučit, dopustil-li se takového porušení v posledních třech letech před zahájením řízení, a zakázat mu vykonávat funkci až na dobu tří let.³⁶ V bezpečí před vyloučením přitom nejsou ani bývalí členové statutárního orgánu.³⁷

Vyloučení prakticky znamená, že jakmile nabude rozhodnutí soudu právní moci, dotčená osoba přestane být členem statutárního orgánu ve všech společnostech, pokud soud nerozhodne, že v některých společnostech může zůstat.³⁸ Rovněž dojde k zápisu této osoby do tzv. evidence vyloučených osob.³⁹ Tato evidence je neveřejná, mají do ní přístup pouze soudy či notáři⁴⁰ a slouží k ověření toho, zda u dotčené osoby existuje překážka výkonu funkce.⁴¹ Pokud je určitá osoba v této evidenci zapsána, zpravidla se nemůže stát členem orgánu společnosti.

Vyloučit člena statutárního orgánu z funkce lze přitom za porušení v podstatě jakékoli povinnosti, která ho váže ke společnosti. Takové porušení může spočívat např. v nedodržení loajality vůči společnosti, porušení zákazu konkurence či v neplnění povinnosti jednat s odbornou péčí, tedy s potřebnými znalostmi a pečlivostí. Mezi další příklady porušení lze zařadit nerespektování vnitřních omezení upravených v zakladatelském právním jednání, nedodržení způsobu zastupování společnosti, jednání bez předchozího rozhodnutí kolektivního orgánu či bez souhlasu většiny jednatelů u společnosti s ručením omezeným. Porušení může dále spočívat v nedodržení pravidel tzv. vnější delegace, zcela formálním výkonu funkce bez reálné činnosti nebo v nesplnění povinností stanovených insolvenčním zákonem. Kromě toho může k vyloučení dojít i v případě, že člen statutárního orgánu nedodrží povinnosti stanovené zvláštními předpisy (např. zákon o podnikání na kapitálovém trhu).⁴²

Řízení o vyloučení člena statutárního orgánu může soud zahájit i bez návrhu nebo na návrh osoby, která má důležitý zájem na vylouče-

ní člena (typicky ostatní členové statutárního orgánu, členové kontrolního orgánu, společníci, a především pak samotná společnost).⁴³

Pokud osoba, které byl uložen zákaz vykonávat funkci, tento zákaz poruší, má to pro ni neblahé důsledky. Taková osoba totiž **ručí za splnění všech povinností společnosti**, které jí vznikly v době, kdy fakticky vykonávala činnost člena statutárního orgánu.⁴⁴ Nezáleží přitom na tom, jestli se na vzniku povinností společnosti tato osoba podílela, zda se jedná o peněžitě či nepeněžitě povinnosti či zda jednala s péčí řádného hospodáře a zda společnost o vyloučení věděla.⁴⁵ Navíc může soud rozhodnout i bez návrhu o opětovném zákazu vykonávat funkci člena statutárního orgánu, a to až na 10 let.⁴⁶

Nové výzvy v oblasti odpovědnosti statutárů

V posledních letech zaznamenáváme výrazné změny v legislativě v oblasti kybernetické bezpečnosti, umělé inteligence (AI) a udržitelnosti (ESG), což pro členy statutárních orgánů přináší nové výzvy, jelikož jsou v těchto oblastech zvyšovány nároky na podnikatele, a tedy i na společnosti, v nichž působí.

Do odpovědnosti člena statutárního orgánu tak vstupují nejen povinnosti, na které je „zvyklý“, ale i povinnosti nové. Jejich porušení přitom může mít negativní důsledek nejen pro samotnou společnost a člena statutárního orgánu a příp. věřitele, ale i pro obecnou veřejnost jako takovou, neboť na dodržování těchto povinností je dán především veřejný zájem.

V oblasti **kybernetické bezpečnosti** jde především o **směrnici NIS2**. Ta podstatně rozšiřuje působnost pravidel kyberbezpečnosti na nové sektory (nejen energetika, infrastruktura, bankovníctví, digitální infrastruktura, ale i poštovní služby, odpadní služby, chemický a potravinový průmysl, výroba léčiv atd.). Směrnice má být do českého právního řádu transponována novým zákonem o kybernetické bezpečnosti.⁴⁷ Nicméně, členové statutárního orgánu by měli s novými požadavky počítat a, pokud na společnost budou dopadat, zajistit, že je společnost pod jejich vedením bude dodržovat.

35 § 187 a § 366 a násl. ZOK.

36 § 63 odst. 3 ZOK.

37 § 69 odst. 2 ZOK.

38 § 64 ZOK.

39 § 70a písm. a) ZOK.

40 § 70d ZOK.

41 <https://evo.justice.cz/web/napoveda>.

42 ŠUK, P. Komentář k § 63. In: ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P., op. cit. sub 4, s. 214.

43 Usnesení NS ze dne 21. 2. 2018, sp. zn. 29 Cdo 2227/2016.

44 § 65 ZOK.

45 ŠUK, P. Komentář k § 64. In: ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P., op. cit. sub 4, s. 223.

46 § 65 ZOK.

47 <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=9&t=759>.

Regulace v oblasti **umělé inteligence**, vč. nově přijatého **AI Actu**, zůstává v mnoha ohledech pozadu za reálným tempem technologického vývoje. O to větší důraz by statutáři měli klást na informovanost – nejen o platné a chystané regulaci, ale také o způsobech, jakým jejich společnost umělou inteligenci využívá a jaké typy systémů jsou do její činnosti začleněny. Teprve s tímto přehledem je možné posoudit, zda konkrétní použití AI spadá do regulovaných oblastí a jaké povinnosti z toho vyplývají – např. pokud jde o transparentnost algoritmického rozhodování, lidský dohled nebo řízení rizik.

Péče řádného hospodáře se tak v kontextu AI neomezuje jen na regulatorní compliance, ale v některých případech může zahrnovat i aktivní orientaci v technologickém prostředí, které může mít zásadní dopady na fungování společnosti, její reputaci i právní odpovědnost, zejména pokud nové technologie úzce souvisí s předmětem podnikání společnosti nebo pokud je aktivně využívá. Nejedná se tedy o univerzální povinnost, ale je nutné ji zohlednit podle konkrétních okolností. Riziko spojené s neinformovaným nebo neregulovaným využitím AI – např. při hodnocení zaměstnanců, analýze chování zákazníků nebo automatizovaném rozhodování – se níméně může snadno přenést i na statutární orgán, pokud nedostatečně vyhodnotí související dopady.

Obdobně lze zmínit oblast **udržitelnosti**, která v současné době zejména pod tíhou evropské regulace rovněž nabývá na důležitosti. Zohledňování environmentálních, sociálních a dalších aspektů udržitelnosti se stává vývojovým trendem v řízení společností, zejména pokud tyto aspekty přispívají k dlouhodobé existenci a ziskovosti společnosti. Pokud je udržitelný postup vyžadován právním předpisem (např. pro kotované společnosti) či vnitřními pravidly společnosti, je člen statutárního orgánu povinen jej dodržet. Zároveň existují odborné názory, podle kterých může být člen statutárního orgánu povinen sledovat udržitelné cíle i tehdy, kdy jsou krátkodobě v napětí s ekonomickým zájmem společnosti, a to zejména pokud jsou tyto povinnosti výslovně stanoveny právními předpisy.⁴⁸

Z uvedeného vyplývá, že **odpovědnost člena statutárního orgánu již nelze chápat výlučně ve vztahu ke společnosti a jejím společníkům**, zejména v případech, kdy právní úprava nebo vnitřní předpisy společnosti odrážejí veřejný zájem v oblastech, jako je kyberbezpečnost či udržitelnost. Ačkoli nelze bez dalšího dovozovat obecnou povinnost členů orgánů přihlížet k celospolečenským dopadům jejich rozhodování, lze v určitých situacích – zejména u velkých nebo kotovaných společností – pozorovat posun směrem k tomu, že se při výkonu funkce zohledňují i další faktory, jako je kyberbezpečnost, ochrana životního prostředí, respekt k lidským právům či jiné aspekty udržitelného rozvoje. Tam, kde to vyžaduje právní rámec nebo interní závazky společnosti, může být na členy statutárních orgánů kladena vyšší míra odpovědnosti i v těchto ohledech.

Jak minimalizovat riziko – význam interních procesů a kontrolních mechanismů

Z pohledu člena statutárního orgánu je **klíčové, aby interní procesy společnosti umožňovaly včasnou identifikaci a řízení rizik**, která by mohla ohrozit společnost, její majetek nebo dobré jméno. To platí jak pro tradiční oblasti (např. finanční řízení, compliance, ochrana osobních údajů), tak pro nové výzvy, jako je zmínovaná kybernetická bezpečnost, využití umělé inteligence a plnění povinností v oblasti udržitelnosti. V praxi to znamená nejen zajištění formálního přijetí odpovídajících vnitřních směrnic, ale také jejich skutečné uplatňování, pravidelnou aktualizaci a kontrolu jejich účinnosti.

Důsledné nastavení a dodržování interních procesů má zásadní význam i z hlediska tzv. pravidla podnikatelského úsudku. Pokud člen statutárního orgánu prokáže, že rozhodoval na základě relevantních informací, s náležitou péčí a v souladu s interními pravidly, může se tím efektivně vymanit z případné odpovědnosti za škodu. Transparentní a doložitelný proces rozhodování je tak nejen prevencí, ale i důkazním prostředkem v případných sporech, přičemž je na členu statutárního orgánu, aby splnění svých povinností prokázal.

Kromě zavedení jasných pravidel, pravidelného monitoringu a transparentního rozhodování se stále častěji využívá i **pojištění odpovědnosti členů statutárních orgánů** (tzv. *D&O insurance*). To představuje **významný prvek ochrany osobního majetku členů orgánů před negativními finančními důsledky** případných nároků na náhradu škody či jiných, které mohou vzniknout v souvislosti s výkonem jejich funkce. Vzhledem k rostoucímu rozsahu povinností, kdy jsou sankce a rizika odpovědnosti stále vyšší, se pojištění stává nedílnou součástí komplexního systému řízení rizik statutárů.

Je však důležité zdůraznit, že pojištění nenahrazuje povinnost člena statutárního orgánu jednat s péčí řádného hospodáře a v souladu s právními předpisy. Pojišťovny často vyžadují, aby pojištěný subjekt (člen statutárního orgánu) měl zavedené adekvátní interní procesy a řízení rizik, což zároveň motivuje k jejich pravidelné aktualizaci a zlepšování. Navíc existují limity a výluky z pojištění, např. v případě úmyslného pochybení nebo hrubé nedbalosti.

Kombinace dobře nastavených interních procesů, aktivního řízení rizik a adekvátního pojištění odpovědnosti přispívá k budování důvěry mezi společnostmi, jejichmi společníky, zaměstnanci, obchodními partnery i veřejností. V době rostoucích požadavků na transparentnost a odpovědnost je význam interních procesů nezastupitelný. Členové statutárních orgánů by proto měli věnovat pozornost nejen jejich implementaci, ale také být důslední při jejich reálném fungování a pravidelně vyhodnocovat účinnost. ■

48 JOSKOVÁ, L. Povinnost postupovat s péčí řádného hospodáře a udržitelnost (ESG). *Obchodněprávní revue*, 2023, č. 4, s. 245.

Povinnosti členů statutárního orgánu kapitálové společnosti při výhledu nedostatečných peněžních toků (cash-flow) ve světle judikatury



doc. JUDr. Jan Lasák, LL.M., Ph.D.,¹

partner v Kocián Šolc Balaščík, advokátní kancelář, s. r. o., výzkumník, spolumajitel Redque s. r. o.

Úvod

Členové statutárního orgánu kapitálových společností jsou povinni jednat s péčí řádného hospodáře. Tato povinnost zahrnuje povinnost jednat loajálně a s řádnou péčí (zahrnující povinnost jednat s potřebnými znalostmi a pečlivostí). V kontextu obchodních korporací (a pro podnikatelská rozhodnutí) je povinnost řádné péče konkretizována pravidlem podnikatelského úsudku, která při splnění zákonných podmínek poskytuje členům statutárního orgánu kapitálové společnosti tzv. „bezpečný přístav“, tj. vylučuje odpovědnost za újmu vzniklou kapitálové společnosti v důsledku přijatých podnikatelských rozhodnutí. V případě finančních potíží společnosti dochází k určité (vnitřní) transformaci obsahu těchto povinností, zejména pokud jde o povinnost členů statutárního orgánu jednat s řádnou péčí. Předkládaný příspěvek se tak věnuje těmto změnám, resp. obsahu povinnosti členů statutárního orgánu jednat s péčí řádného hospodáře při výhledu nedostatečného cash-flow, a to ve světle judikatury českých soudů.

Obecná východiska povinnosti členů statutárního orgánu kapitálové společnosti jednat s péčí řádného hospodáře

Členové statutárního orgánu kapitálových společností jsou povinni vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře, tj. „s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí“ (§ 159 odst. 1 OZ²), kdy ve vztahu ke členům statutárního orgánu kapitálové společnosti § 51 odst. 1 ZOK³ konkrétně stanoví, že „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“. Přesnější obsah této povinnosti přitom přiblížila rozhodovací praxe Nejvyššího soudu.

a) Povinnost loajality

Pokud jde o povinnost loajality, z rozhodovací praxe NS vyplývá, že člen statutárního orgánu kapitálové společnosti musí vždy jednat v nejlepším zájmu své společnosti, přičemž musí dát přednost zájmům této společnosti před svými vlastními zájmy i před zájmy společníka či společníků (akcionářů) společnosti.⁴

Jinými slovy, podnikatelská rozhodnutí členů statutárního orgánu kapitálové společnosti musí sledovat nejlepší zájmy společnosti, nikoli nejlepší (jakkoli vyjádřené) zájmy společníků (akcionářů) či některého ze společníků či akcionářů (či „ultimativních“ vlastníků).

Základním zájmem kapitálové společnosti založené na dobu neurčitou je přitom její zachování a z toho též mj. vyplývá povinnost

¹ Doc. JUDr. Jan Lasák, Ph.D. LL.M. (Columbia), působí jako advokát a partner v advokátní kanceláři Kocián Šolc Balaščík, advokátní kancelář, s. r. o., na katedře soukromého práva a civilního procesu Právnické fakulty Univerzity Palackého v Olomouci, resp. katedře obchodního práva Právnické fakulty Masarykovy univerzity.

² Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů („OZ“).

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

⁴ Srov. rozsudky NS ze dne 24. 2. 2009, sp. zn. 29 Cdo 3864/2008, ze dne 15. 2. 2018, sp. zn. 29 Cdo 2791/2016, ze dne 27. 6. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3325/2016, či ze dne 18. 12. 2018, sp. zn. 27 ICdo 62/2017.

členů statutárního orgánu odvracet její úpadek (tj. činit kroky nezbytné k její „trvalé“ existenci).

b) Povinnost jednat s potřebnými znalostmi a pečlivostí

S potřebnými znalostmi a pečlivostí (tj. s řádnou péčí) přitom jedná ten, kdo jedná v dobré víře, (i) informovaně a (ii) v obhajitelném zájmu obchodní korporace.

Aby členové statutárního orgánu kapitálové společnosti jednali informovaně, jsou povinni si opatřit v potřebném rozsahu veškeré materiální skutkové i právní informace, které jsou v daném čase a místě rozumně dostupné, týkající se daného rozhodnutí,⁵ a to zejména informace technické, ekonomické a právní, a na podkladu zjištěných informací příslušně rozhodnutí o dalším postupu učinit.

Splnění povinnosti uskutečnit informované rozhodnutí je nezbytné posuzovat na základě skutečností, které při vynaložení potřebné péče (při využití dostupných informačních zdrojů) mohly a měly být známy v okamžiku, v němž dotčená rozhodnutí členové statutárního orgánu kapitálové společnosti činili. Jinými slovy, skutečnost, zda členové statutárního orgánu přijali informované rozhodnutí, nelze posuzovat podle skutečností, které se udály či vyšly najevo následně, tj. teprve poté, kdy bylo přezkoumávané rozhodnutí učiněno.⁶ Soud tudíž musí odhlédnout od toho, že v době, kdy jednání člena statutárního orgánu posuzuje, už jsou známy jeho důsledky, a musí se vyvarovat přístupu, který by bylo možné označit za „retrospektivní proroctví“ (přístupu „generála po bitvě“).⁷

V souladu s rozhodovací praxí NS konečně platí, že než členové statutárního orgánu kapitálové společnosti učiní jakékoli rozhodnutí, měli by zohlednit všechny okolnosti konkrétní situace⁸ a pečlivě zvážit možné výhody i nevýhody (rozpoznatelná rizika) v úvahu přicházejících variant.⁹

Z hlediska odpovědnosti členů statutárního orgánu kapitálové společnosti (a to zvláště v případech hrozícího nebo skutečného úpadku) za obchodní vedení je bez významu, zda jednají na základě pokynů společníků (akcionářů) společnosti. Platí totiž, že zásadně nikdo (tj. ani společníci či akcionáři, valná hromada či jiná „vlivná“ osoba) není oprávněn udělovat členům statutárního orgánu kapitálové společnosti pokyny týkající se obchodního vedení. Z tohoto zákazu ZOK připouští dvě výjimky:

a) „vyžádaný“ pokyn k obchodnímu vedení: Členové statutárního orgánu kapitálové společnosti mohou aktivně požádat nejvyšší orgán (valnou hromadu/jediného společníka či akcionáře) o udělení pokynu k obchodnímu vedení podle § 51 odst. 2 ZOK. Uvedená žádost může v případě výhledu nedostatečného cash-flow spočívat např. v tom, ať nejvyšší orgán rozhodne (udělí pokyn), zda má společnost zpomalit výrobu, příp. její část (je-li finančně zvláště zatěžující). Podmínkou však je, že obě varianty (v daném případě zpomalení či nezpomalení výroby) jsou v zásadě srovnatelné a v obhajitelném zájmu společnosti. Jinými slovy, členové statutárního orgánu kapitálové společnosti by neměli žádat o pokyn k obchodnímu vedení, pokud jsou přesvědčeni, že jedna z nabízených variant není v nejlepším zájmu společnosti. Takový postup by zřejmě nebyl shledán souladný s povinností jednat s péčí řádného hospodáře;

b) *koncernový pokyn k obchodnímu vedení*: Pokud by dotčená společnost byla řízenou společností v rámci koncernu, je řídící osoba podle § 81 odst. 1 ZOK oprávněna udělit/udělovat členům statutárního orgánu kapitálové společnosti pokyny k obchodnímu vedení, jsou-li v zájmu koncernu a jsou-li splněny další zákonné podmínky. Jinými slovy, v obecné rovině by řídící osoba mohla udělit řízené osobě např. i pokyn ohledně tempa dosavadní výroby. To však nezbavuje členy statutárního orgánu řízené osoby povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře (§ 81 odst. 2 ZOK). Zejména pak platí, že statutární orgán řízené osoby by neměl pokyn řídící osoby plnit, pokud by splnění tohoto pokynu přivedlo společnost úpadek.

Zvláštní povinnosti členů statutárního orgánu kapitálové společnosti v souvislosti s výhledem nedostatečných peněžních toků (cash-flow)

Pokud má kapitálová společnost výhled nedostatečného *cash-flow* (je či se může dostat do stavu hrozícího úpadku), musí každý člen statutárního orgánu v souladu s péčí řádného hospodáře usilovat o přijetí racionálních opatření směřujících k odvrácení hrozícího úpadku, zasazovat se o blaho společnosti a přijímat opatření vedoucí ke zlepšení hospodářské krize či alespoň taková opatření, která povedou k neprohlubování hospodářské a ekonomické krize společnosti.¹⁰

5 Srov. např. rozsudky NS ze dne 26. 10. 2016, sp. zn. 29 Cdo 5036/2015, ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3770/2016, či ze dne 30. 9. 2019, sp. zn. 27 Cdo 90/2019.

6 Srov. např. rozsudky NS ze dne 26. 10. 2016, sp. zn. 29 Cdo 5036/2015, ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3770/2016, či usnesení NS ze dne 23. 10. 2019, sp. zn. 27 Cdo 5003/2017.

7 Srov. rozsudky NS ze dne 29. 4. 2013, sp. zn. 29 Cdo 2363/2011, ze dne 26. 10. 2016, sp. zn. 29 Cdo 5036/2015, ze dne 26. 3. 2014, sp. zn. 29 Cdo 3915/2012, ze dne 27. 6. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3325/2016, ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3770/2016, ze dne 28. 2. 2019, sp. zn. 27 Cdo 2724/2017, a ze dne 30. 9. 2019, sp. zn. 27 Cdo 90/2019, či usnesení NS ze dne 30. 8. 2017, sp. zn. 29 Cdo 5279/2016.

8 Srov. např. rozsudek NS ze dne 30. 3. 2011, sp. zn. 29 Cdo 4276/2009, či usnesení NS ze dne 26. 2. 2014, sp. zn. 29 Cdo 2974/2012.

9 Srov. např. rozsudky NS ze dne 26. 10. 2016, sp. zn. 29 Cdo 5036/2015, ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 29 Cdo 3770/2016, či ze dne 30. 9. 2019, sp. zn. 27 Cdo 90/2019.

10 Srov. např. rozsudek NS ze dne 24. 8. 2020, sp. zn. 27 Cdo 1916/2019.

Dle § 3 odst. 5 InsZ¹¹ o hrozící úpadek jde tehdy, lze-li se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník nebude schopen řádně a včas splnit podstatnou část svých peněžitých závazků. Hrozící úpadek se neposuzuje toliko ve vztahu k existujícím splatným dluhům, ale může se jednat i o dluhy budoucí.¹² Zákon přitom pro zjištění hrozícího úpadku ukládá zkoumat veškeré okolnosti, pro které je možné neschopnost dlužníka splnit podstatnou část svých peněžitých dluhů předpokládat, tj. výši příjmů dlužníka, hodnotu majetku dlužníka (a jeho likviditu), schopnost dlužníka nadále získávat příjem, nebo dobu, za kterou se jeho dluhy stanou splatnými, a výši těchto dluhů.¹³

Statutární orgán kapitálové společnosti má povinnost učinit veškeré kroky, aby odvrátil hrozící úpadek společnosti, přičemž porušení této povinnosti může mít pro členy statutárního orgánu negativní důsledky v podobě vzniku povinnosti: (i) vydat do majetkové podstaty prospěch získaný z dané funkce za určité období [§ 66 odst. 1 písm. a) ZOK], a/nebo (ii) poskytnout do majetkové podstaty určité plnění na pokrytí dluhů dané společnosti [§ 66 odst. 1 písm. b) ZOK].

Smyslem uvedených sankčních povinností je kompenzovat zhoršenou dobytost pohledávek věřitelů, která je způsobena tím, že daný člen statutárního orgánu neučinil vše potřebné a rozumně předpokladatelné, aby (hrozící) úpadek kapitálové společnosti odvrátil (ačkoli věděl, že korporaci úpadek hrozí anebo o tom vědět mohl a měl).¹⁴

Okolnosti případné budoucí platební neschopnosti je nutno posuzovat na základě informací, které jsou známy k datu činění příslušných rozhodnutí, příp. v době hrozícího úpadku, nikoli již ve stavu úpadku. Jde, stejně jako v případě obecné povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře, o odpovědnost za řádný proces, nikoli za výsledek.¹⁵ V uvedené souvislosti nelze pominout, že každý manažer (člena statutárního orgánu kapitálové společnosti nevyjímaje) je při svém rozhodování vystaven nebezpečí chybných úsudků a odhadů, byť by jednal sebeodpovědněji. Jinak řečeno, ani člen statutárního orgánu kapitálové společnosti není a nemůže být neomylný, což je nutné vzít v úvahu při posuzování, zda jednal s péčí řádného hospodáře.¹⁶

Pokud se kapitálová společnost dostane do stavu hrozícího úpadku, je každý člen statutárního orgánu povinen v souladu s péčí řádného hospodáře činit za účelem jeho odvrácení vše potřebné a rozumně předpokladatelné, přičemž judikatura¹⁷ považuje za takové kroky např.:

- (a) snahu komunikovat s věřiteli společnosti ohledně možnosti odložení splatnosti jejich pohledávek, příp. zahájit neprodleně vyjednávání o splátkových kalendářích s věřiteli u všech splatných či brzy splatných dluhů;
- (b) vyjednávání (s bankami i dalšími úvěrními institucemi) o poskytnutí překlenovacího úvěru k úhradě dluhů v době, kdy se stanou splatnými;
- (c) intenzivní vymáhání pohledávek po lhůtě splatnosti a tam, kde je to možné se zřetelem k požadavku vzájemnosti a k povaze vzájemných závazků, využití možnosti započíst pohledávky dlužníka proti pohledávkám jeho věřitelů;
- (d) pokusy obnovit či alespoň v části zachovat podnikatelskou činnost společnosti (získat nové zdroje příjmů, příp. přistoupit k prodeji části byznysu společnosti), nebo
- (e) zajištění „krizového manažera“.

Vedle toho ze ZOK pro případ finančních potíží kapitálové společnosti z mého pohledu vyplývá, že v takovém případě je statutární orgán povinen svolat valnou hromadu (obrátit se na jediného společníka či akcionáře) a navrhnout přijetí vhodného opatření (např. zvýšení základního kapitálu společnosti, popř. – neformálně – požádat společníka či akcionáře o poskytnutí peněžitého příplatku společnosti).¹⁸

Zvláštní povinnosti statutárního orgánu kapitálové společnosti v souvislosti se skutečným úpadkem

V případě, že se kapitálová společnost dostane do skutečného (nikoli hrozícího) úpadku, má každý člen statutárního orgánu kapitálové společnosti povinnost podat insolvenční návrh, a to bez zbytečného odkladu poté, co se dozvěděl nebo při náležitě pečlivosti měl dozvědět o úpadku (§ 98 InsZ). Pokud tak neučiní, odpovídá každému věřiteli za škodu spočívající v rozdílu mezi (v insolvenčním řízení) zjištěnou výší pohledávky přihlášené věřitelem k uspokojení a částkou, kterou věřitel v insolvenčním řízení na uspokojení této pohledávky obdržel (§ 99 InsZ).

11 Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů („InsZ“).

12 Srov. rozsudek NS ze dne 3. 4. 2024, sp. zn. 27 Cdo 3019/2023.

13 Srov. tamtéž.

14 Srov. usnesení NS ze dne 27. 3. 2024, sp. zn. 27 Cdo 3296/2023, rozsudek NS ze dne 26. 2. 2020, sp. zn. 27 Cdo 1319/2018.

15 Srov. rozsudek NS ze dne 3. 4. 2024, sp. zn. 27 Cdo 3019/2023

16 Srov. např. usnesení NS ze dne 31. 8. 2022, sp. zn. 27 Cdo 1370/2021.

17 Srov. rozsudky NS ze dne 3. 4. 2024, sp. zn. 27 Cdo 3019/2023, ze dne 25. 3. 2024, sp. zn. 29 Cdo 658/2024.

18 Podle § 403 odst. 2 ZOK platí, že „Představenstvo nebo správní rada svolá valnou hromadu bez zbytečného odkladu poté, co zjistí, že celková ztráta společnosti na základě účetní závěrky dosáhla takové výše, že při jejím uhrazení z disponibilních zdrojů společnosti by neuhrazená ztráta dosáhla poloviny základního kapitálu nebo to lze s ohledem na všechny okolnosti očekávat, nebo z jiného vážného důvodu, a navrhne valné hromadě zrušení společnosti nebo přijetí jiného vhodného opatření.“ Přestože uvedenou povinnost ZOK ve vztahu ke společnosti s ručením omezeným nestanoví, uvedená povinnost by mohla být součástí povinnosti jednatelů jednat s péčí řádného hospodáře v situaci hrozícího úpadku (či obecně finančních potíží společnosti).

Úpadkem se rozumí:

- (a) platební neschopnost, tj. situace, kdy má společnost: (i) více věřitelů, (ii) peněžité závazky po dobu delší 30 dnů po lhůtě splatnosti a (iii) tyto závazky není schopna plnit; nebo
- (b) předlužení, tj. situace, kdy má společnost (i) více věřitelů a (ii) souhrn jejich závazků převyšuje hodnotu jejího majetku.

Samotným úpadkem dané společnosti tak pro členy statutárního orgánu kapitálové společnosti zaniká povinnost odvracet úpadek (ten již nastal)¹⁹ a naopak vzniká jediná a základní povinnost – podat insolvenční návrh a nechat řešení úpadku na insolvenčním správci (resp. insolvenčním soudu). Porušení této povinnosti je sankcionováno povinností členů statutárního orgánu hradit přímo každému věřiteli takto způsobenou škodu.²⁰ Příčinná souvislost mezi porušením povinnosti podat včas insolvenční návrh a vzniklou škodou je dána tehdy, jestliže pozdní podání insolvenčního návrhu ovlivnilo míru uspokojení poškozeného v insolvenčním řízení.

Praktická doporučení týkající se postupu členů statutárního orgánu v případě finančních potíží kapitálové společnosti

Členové statutárního orgánu kapitálové společnosti by měli především analyzovat, zda je společnost v daném okamžiku (i) v úpadku, (ii) v hrozícím úpadku, (iii) ani v jedné z těchto situací, a podle toho jednat.

Pokud je společnost v úpadku, tj. je ve stavu platební neschopnosti nebo předlužení, měli by členové statutárního orgánu okamžitě podat dlužnický insolvenční návrh. Není-li společnost ve stavu úpadku, měli by členové statutárního orgánu dále analyzovat, zda není v hrozícím úpadku, tj. zkoumat, lze-li se zřetelem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že bude (či nebude) schopna řádně a včas splnit podstatnou část svých peněžitých dluhů. V tomto ohledu může být např. klíčové objektivní posouzení, zda výpadek příjmů společnosti (očekávané nedostatečné peněžní toky) je realistickým scénářem a zda bude tento výpadek příjmů dočasným (řešitelným) nebo trvalým (neodvratitelným) problémem.

Pokud členové statutárního orgánu dojdou k závěru, že společnost je v hrozícím úpadku, jsou povinni činit vše potřebné a rozumně předpokladatelné za účelem odvrácení úpadku (a „finanční záchrany“ společnosti). Zákon zásadně nevymezuje, jaké konkrétní kroky jsou členové statutárního orgánu povinni při výhledu nedostatečného *cash-flow* (stavu potenciálně hrozícího úpadku) uskutečňovat. Ve světle rozhodovací praxe NS lze mít nicméně za to, že členové statutárního orgánu by měli k odvrácení nepříznivé finanční situace aktivně činit:

- (a) **právní kroky** – tj. zejména obrátit se na nejvyšší orgán společnosti s návrhem možného řešení (např. s žádostí o navýšení základního kapitálu společnosti či o poskytnutí peněžitého příplatku společnosti), a to bez ohledu na to, zda budou žádosti či návrhy statutárního orgánu vyslyšeny;
- (b) **manažerské kroky** – tj. např. jmenovat krizového manažera společnosti, ať již z řad členů statutárního orgánu, či třetích osob (vč. externích poradců), jehož úkolem by bylo koordinovat veškeré kroky směřující k odvrácení úpadku (finančních potíží) společnosti; a
- (c) **ekonomicko-provozní kroky** – zde může jít např. o zpomalení výroby, je-li výroba finančně náročná, snahu získat nové příjmy společnosti, příp. snahu o snížení dluhů společnosti nebo oddálení jejich splatnosti.

Závěr

V uvedeném příspěvku se věnuji obsahu povinnosti členů statutárního orgánu kapitálové společnosti jednat s péčí řádného hospodáře při výhledu nedostatečných peněžních toků (*cash-flow*). Při zohlednění relevantní judikatury tuzemského soudu představují základní kontury toho, jakým způsobem dochází v nastíněném aranžmá k (vnitřní) modifikaci povinnosti členů statutárního orgánu jednat s péčí řádného hospodáře, resp. jaké kroky jsou od členů statutárního orgánu za účelem odvrácení nepříznivé finanční situace očekávány. ■

19 Srov. usnesení NS ze dne 27. 3. 2024, sp. zn. 27 Cdo 3296/2023.

20 Srov. usnesení NS ze dne 31. 10. 2022, sp. zn. 29 Cdo 1413/2021, rozsudek NS ze dne 10. 10. 2018, sp. zn. 29 Cdo 4180/2016.

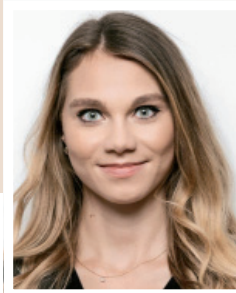


Sledujte Komoru daňových poradců ČR
na sociální síti **LinkedIn**

Trestní odpovědnost statutárního orgánu právnické osoby



JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M.,
partner, Bříza & Trubač, advokátní kancelář



JUDr. Radka Čihulková,
advokátní koncipientka,
Bříza & Trubač, advokátní kancelář

Úvod

Téma trestní odpovědnosti členů statutárních orgánů právnických osob je v praxi stále aktuálnější. Ačkoli důsledky porušení povinností členy statutárního orgánu spadají převážně do oblasti civilního práva – zejména práva obchodního a občanského – nelze přehlédnout ani jejich trestněprávní rozměr. Členové statutárního orgánu totiž mohou nést trestní odpovědnost za protiprávní jednání spáchaná v souvislosti s výkonem jejich funkce, která naplňují znaky skutkových podstat trestných činů, především v oblasti majetkové a hospodářské kriminality.

Cílem tohoto článku je přiblížit právní rámec trestní odpovědnosti členů statutárních orgánů právnických osob v České republice, vč. otázky přičitatelnosti jejich jednání právnické osobě. Dále se článek zaměřuje na přehled nejčastějších trestných činů, kterých se mohou členové statutárních orgánů dopustit, a nabízí praktická doporučení, jak trestněprávním rizikům předcházet či je minimalizovat prostřednictvím nástrojů *corporate governance*. V závěru se článek věnuje podmínkám, za nichž může dojít k zániku trestní odpovědnosti v důsledku účinné lítosti.

Právní rámec

Vymezení, působnost, jakož i práva a povinnosti statutárního orgánu jsou upraveny zejména občanským a obchodním právem, tedy občanským zákoníkem¹ a zákonem o obchodních korporacích.² Tato problematika je tak doménou zejména civil-

ního práva, a to vč. většiny následků porušení povinností členy statutárních orgánů.

Nejzávažnější porušení, zejména taková, která vedou k významné majetkové újmě, však podléhají rovněž trestněprávní regulaci. V praxi proto často dochází k souběhu civilní a trestní odpovědnosti za totožné jednání. Hraniční linie mezi těmito dvěma formami odpovědnosti přitom není vždy zcela zřetelná – nevhodné ekonomické rozhodnutí nemusí samo o sobě zakládat trestní odpovědnost, avšak pokud je spojeno s úmyslným nebo hrubě nedbalostním porušením zákonných povinností, může naplnit znaky trestného činu. Klíčovým prvkem pro posouzení trestní odpovědnosti je v takových případech prokázání subjektivní stránky trestného činu, tedy zavinění.

Členové statutárního orgánu mají zejména povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, tedy povinnost jednat s potřebnou loajalitou, znalostmi a pečlivostí.³ Současně jim předpisy civilního práva ukládají konkrétní povinnosti, kterými jsou např. povinnost řádně hospodařit s majetkem společnosti, vést účetnictví, řádně plnit daňové povinnosti společnosti, včas podat insolvenční návrh, pokud je společnost v úpadku, a mnoho dalších.

Běžná porušení povinností zpravidla vyústí zejména v povinnost nahradit společnosti škodu,⁴ povinnost vydat společnosti prospěch, který svým jednáním člen statutárního orgánu získal,⁵ povinnost vrátit plnění (v případě, že člen orgánu věděl nebo měl vědět, že byl rozdělen zisk nebo jiné vlastní zdroje v rozporu

1 Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“).

2 Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) (dále jen „ZOK“).

3 Ve smyslu § 159 OZ a § 51 a násl. ZOK.

4 Ve smyslu § 53 odst. 3 a § 6 ZOK.

5 Ve smyslu § 53 odst. 1 ZOK.

se zákonem),⁶ v rozhodnutí o diskvalifikaci člena orgánu z funkce (pro závažné nebo opakované porušení povinností),⁷ nebo zvláštní důsledky v případě insolvenčních „deliktů“.⁸ Ve výjimečných případech může však porušení povinnosti být kvalifikováno jako trestný čin a může založit trestní odpovědnost jednajících fyzické osoby – člena statutárního orgánu, a při splnění podmínek rovněž právnické osoby.

a) Trestní odpovědnost fyzické osoby – člena statutárního orgánu

Statutární orgán právnické osoby může být individuální či kolektivní. Toto rozdělení bude mít vliv na skutečnost, zda příp. dojde ke vzniku trestní odpovědnosti jediné fyzické osoby, jakožto člena individuálního statutárního orgánu, či potenciálně k souběžné trestní odpovědnosti více členů kolektivního statutárního orgánu. Nadto může rovněž dojít ke vzniku trestní odpovědnosti právnické osoby.

Je však důležité podotknout, že český právní řád nezná kolektivní odpovědnost a je založen výlučně na individuální trestní odpovědnosti, a to i v případě trestní odpovědnosti právnické osoby. Proto ani v případě kolektivního statutárního orgánu nedochází automaticky ke vzniku trestní odpovědnosti všech jeho členů, ale trestní odpovědnost je vždy nutné posuzovat ve vztahu ke každému členovi zvlášť, přičemž u každého z nich se současně může jednat o jinou formu trestné součinnosti, příp. nemusí být trestní odpovědnost dovozena vůbec.

V souvislosti s trestní odpovědností členů statutárního orgánu právnických osob je nutné poukázat rovněž na problematiku tzv. speciálního či konkrétního subjektu, tedy subjektu, u něhož zákon předvídá a vyžaduje zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení.⁹ V případě trestných činů členů statutárních orgánů přitom postačí, aby tuto zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení měla právě ona právnická osoba, za níž člen statutárního orgánu jedná.¹⁰

Pokud má společnost individuální statutární orgán,¹¹ dochází k založení trestní odpovědnosti konkrétní fyzické osoby v případě, že tato fyzická osoba svým vlastním jednáním v rámci činnosti spo-

lečnosti v souvislosti s výkonem funkce člena statutárního orgánu naplnila znaky skutkové podstaty některého trestného činu.

V případě kolektivního statutárního orgánu¹² je ke vzniku trestní odpovědnosti konkrétní fyzické osoby zapotřebí, aby došlo k prokázání podílu této osoby na rozhodnutí kolektivního orgánu,¹³ kterým došlo k naplnění skutkové podstaty konkrétního trestného činu nebo které mělo pro její naplnění podstatný význam. Nelze tedy *a priori* učinit závěr, že takové rozhodnutí kolektivního statutárního orgánu bez dalšího zakládá trestní odpovědnost všech jeho členů. Vždy je zapotřebí v souladu se zásadou individuální trestní odpovědnosti a odpovědnosti za zavinění prokázat zavinění té které osoby ve vztahu ke konkrétnímu jednání zakládajícímu trestní odpovědnost. Rovněž se u všech členů kolektivního statutárního orgánu nemusí vždy jednat o tutéž formu spáchání trestného činu, neboť někteří se mohou podílet jako účastníci či organizátoři a jiní mohou naplnit formu spolupachatelství. Míra podílení se, resp. příspěví k jednání, které naplnilo znaky skutkové podstaty trestného činu, je zjišťována např. zápisy z jednání kolektivních statutárních orgánů, a musí být vždy prokázána.

b) Přičitatelnost protiprávního jednání statutárního orgánu právnické osobě

Statutární orgán nebo člen statutárního orgánu se řadí ve smyslu § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen „ZTOPO“), mezi osoby, jejichž protiprávní jednání spáchané v zájmu právnické osoby nebo v rámci její činnosti je právnické osobě bez dalšího přičitatelné, a tedy zakládá trestní odpovědnost této právnické osoby.

Týmž jednáním může tedy dojít k souběžnému vyvození trestní odpovědnosti fyzické i právnické osoby, příp. může dojít pouze ke vzniku trestní odpovědnosti právnické osoby, aniž by byla vyvozena trestní odpovědnost konkrétní fyzické osoby, a to z důvodu, že např. nebylo možné zjistit, kdo z kolektivního statutárního orgánu jednal.

Výjimkou by byl případ, pokud by se jednalo o trestný čin uvedený v § 7 ZTOPO, tedy by byl součástí taxativního výčtu trestných činů, kterých se právnická osoba dopustit nemůže.¹⁴ Další

6 Ve smyslu § 348 odst. 4 ZOK.

7 Ve smyslu § 63 ZOK.

8 Ve smyslu § 66 ZOK.

9 Viz § 114 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku („TZ“), může se jednat např. o osobu, která je v úpadku u insolvenčních trestných činů, osobu, která je povinna vést účetnictví v případě zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění, osobu, která má povinnost odvést daň nebo podobnou povinnou platbu v případě zkrácení daně atd.

10 Ve smyslu § 114 odst. 2 TZ.

11 Např. jednatele společnosti s ručením omezeným či jediného člena správní rady v případě monistické struktury akciové společnosti.

12 Např. představenstva akciové společnosti či sboru jednatelů v případě společnosti s ručením omezeným.

13 Viz rozsudek NS ze dne 15. 4. 1998, sp. zn. 5 Tz 43/98, uveřejněný pod č. 23/1999-II. Sb. rozh. tr.; usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 1. 2001, sp. zn. 8 To 7/2001, uveřejněné pod č. 47/2001 Sb. rozh. tr.; přiměřeně též usnesení NS ze dne 19. 12. 2012, sp. zn. 5 Tdo 827/2012, uveřejněné pod č. 2/2014-I. Sb. rozh. tr.

14 Zajímavostí v tomto směru může být např. vyloučení § 248 odst. 2 TZ, tedy trestného činu porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže, a konkrétně uzavírání tzv. kartelových dohod, porušení pravidel zadávacího řízení u veřejných zakázek či porušení pravidel obezřetného

výjimkou by byl případ, pokud by protiprávní jednání statutárního orgánu právníckou osobu poškozovalo, neboť osoba, která má postavení poškozeného, nemůže být současně pachatelem. Judikatura sice konstatuje, že právnícká osoba je odpovědná za výběr fyzických osob oprávněných za ni jednat, avšak současně dovodila, že pokud byla právnícká osoba zneužita ke spáchání trestného činu členem statutárního orgánu, zásadně nebude možné dovodit trestní odpovědnost této právnícké osoby.¹⁵ Protiprávní jednání tedy musí být učiněno výlučně v zájmu právnícké osoby nebo v rámci její činnosti.

Z výše uvedeného vyplývá, že může dojít k celé škále případů – od toho, že bude trestně odpovědná jediná fyzická osoba (individuální statutární orgán), více fyzických osob (někteří či všichni členové kolektivního statutárního orgánu ve stejné či různých formách trestné součinnosti), po souběžné vyvození trestní odpovědnosti fyzické a právnícké osoby.

Vybrané skutkové podstaty trestných činů spáchaných členy statutárních orgánů

V této části se budeme věnovat trestným činům, k nimž nejčastěji dochází v souvislosti s porušením povinností členů statutárních orgánů, jakož i těm, které sice nejsou nejfrekventovanější, ale které v poslední době nabývají na aktuálnosti a na významu.

a) Daňové trestné činy

Velmi častými trestnými činy, k nimž při výkonu funkce statutárního orgánu dochází, jsou trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ¹⁶ a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TZ.¹⁷

Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se dopustí ten, kdo ve větším rozsahu (tj. v rozsahu větším než 100 000 Kč) zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení či jinou podobnou povinnou platbu, anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb. V souladu se základním interpretačním pravidlem je k založení trestní odpovědnosti nezbytné úmyslné zavinění,¹⁸ což znamená, že pachatel buď daň, clo či jinou podobnou povinnou platbu zkrátit (nebo vylákat výhodu) chtěl, nebo byl přinejmenším srozuměn s tím, že jeho jedná-

ním ke zkrácení daně (či vylákání výhody) dojde. Právě prokázání úmyslu přitom v praxi bývá klíčovým momentem, zda k vyvození trestní odpovědnosti dojde či nikoli.

Vzhledem k tomu, že je to právě statutární orgán, kdo je zodpovědný za řádné vedení účetnictví a následné placení daní, přičemž ke zkrácení daně či podobné povinné platby zásadně dochází při činnosti a v zájmu právnícké osoby (neboť díky danému jednání plní nižší daňovou povinnost), jedná se o typický případ, kdy dochází k souběžnému vyvození trestní odpovědnosti jak statutárního orgánu, tak právnícké osoby.

V tomto ohledu je nutné poukázat na judikaturu Nejvyššího soudu v souvislosti s trestní odpovědností tzv. bílých koní, tj. osob, které byly do funkce statutárního orgánu zvoleny záměrně s tím, že funkci vykonávají pouze formálně, za trestný čin zkrácení daně. V souvislosti s hodnocením jednání bílých koní přijal Nejvyšší soud názor, že i za situace, kdy je výkon této funkce omezen v podstatě jen na podepisování daňových přiznání, je možné dovodit zavinění ve formě nepřímého úmyslu vyplývajícího z tzv. nepravé lhodivosti.¹⁹ Z uvedeného vyplývá, že úmysl je v tomto případě vykládán poměrně extenzivně, a je nutné tuto skutečnost brát v potaz.

Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TZ předpokládá, že zaměstnavatel nesplní ve větším rozsahu (tj. nad 100 000 Kč) povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení či podobnou povinnou platbu. Tento trestný čin doplňuje ochranu veřejných rozpočtů vedle trestného činu zkrácení daně, u něhož je postihováno jednání, kdy buď vůbec nedojde k přiznání daňové povinnosti, nebo dojde k vylákání výhody. V tomto případě je postihováno jednání, kdy je sice daň nebo podobná platba řádně přiznána, ale není za jiného – zpravidla zaměstnance – odvedena.

Pachatel nemůže být potrestán za oba výše uvedené trestné činy současně, neboť je vyloučen jejich jednočinný souběh. Pokud by tedy došlo k jednání, které by potenciálně naplňovalo znaky obou skutkových podstat, vždy bude mít přednost trestný čin zkrácení daně. Odlišnost mezi těmito dvěma trestnými činy se projevuje rovněž v otázce případného zániku trestní odpovědnosti z důvodu účinné lítosti, které bude věnována pozornost níže.

podnikání ve zvláštních případech, z trestní odpovědnosti právníckých osob z důvodu případné přednosti trestního řízení před řízením správním (tj. i před řízením před Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže). Trestní řízení by pro řešení těchto případů bylo značně nevhodné, příliš formalizované a zdlouhavé. Nadto je řízení zásadou presumpce nevinny a *in dubio pro reo*, nařídít prohlídky obchodních prostor může zásadně soudce (či předseda senátu), přičemž všechny tyto aspekty by zásadně ztěžovaly vyšetřování.

15 Viz usnesení NS ze dne 27. 9. 2016, sp. zn. 8 Tdo 972/2016, publikované pod č. 29/2017 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek.

16 Dále jen „zkrácení daně“.

17 Dále jen „neodvedení daně“.

18 Ve smyslu § 13 odst. 2 TZ.

19 Viz usnesení NS ze dne 25. 11. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1396/2008, publikované pod č. T 1147 Souboru trestních rozhodnutí Nejvyššího soudu, nebo ze dne 25. 9. 2013, sp. zn. 5 Tdo 1003/2013-27.

b) Porušení povinnosti při správě cizího majetku (z nedbalosti)

Porušení povinnosti péče řádného hospodáře nachází v trestněprávní rovině svou podobu zejména v trestném činu porušení povinnosti při správě cizího majetku (příp. porušení povinnosti při správě cizího majetku z nedbalosti) podle § 220 TZ (příp. podle § 221 TZ). Úmyslná forma předvídá porušení zákonem uložené či smluvně převzaté povinnosti opatrovat či spravovat cizí majetek, a v důsledku toho způsobení škody nikoli malé (tj. v rozsahu větším než 50 000 Kč). V nedbalostní podobě se musí jednat o porušení zákonem uložené či smluvně převzaté důležité povinnosti při opatrování nebo správě cizího majetku z hrubé nedbalosti a způsobení značné škody (tj. alespoň v rozsahu 1 mil. Kč).

Povinnost péče řádného hospodáře je označována za zvláštní povinnost opatrovat nebo spravovat cizí majetek. Zastoupení členem statutárního orgánu je považováno za zastoupení *sui generis*, neboť se jedná o kombinaci povinností člena orgánu vyplývajících z příslušných zákonných ustanovení²⁰ a povinností vyplývajících ze smlouvy o výkonu funkce.²¹ Majetek právnické osoby je ve vztahu ke členům statutárního orgánu považován za majetek cizí.

Porušení povinnosti opatrovat nebo spravovat cizí majetek může spočívat jak v aktivním, tak pasivním jednání. Při aktivním jednání se bude jednat o neehospodárné, ekonomicky nevýhodné nakládání s majetkem společnosti v rozporu s uloženými či převzatými povinnostmi, přičemž v úmyslné variantě musí být takovým jednáním způsobena škoda alespoň ve výši 50 000 Kč a v nedbalostní variantě ve výši alespoň 1 mil. Kč. Typicky se může jednat o uzavření nevýhodných kupních smluv, poskytnutí zajištění bez právního důvodu, uzavření úvěrových smluv s příliš nízkým či žádným úrokem, uzavření darovacích smluv apod.²²

Pasivní jednání může spočívat např. v nevyhánění majetkového plnění od druhé smluvní strany, v opomenutí úkonů, které by např. bránily promlčení pohledávek nebo zániku práv, v neuplatnění majetkových sankcí apod.²³

V souvislosti s tímto trestným činem je nutné podotknout, že se jedná o subsidiární trestný čin ve vztahu k vícero speciálním trestným činům. To znamená, že odpovědnost za trestný čin porušení povinnosti při správě cizího majetku bude zásadně vyvozena, pokud se v těchto případech nepodaří prokázat odpovědnost za speciální trestné činy. Jedná se např. o trestný čin zpronevěry, podvodu, poškození věřitele, poškození cizí věci, neodvedení daně nebo porušení finančních zájmů Evropské unie. Naopak jednočinný souběh je možný s trestným činem zkrácení daně.

c) Způsobení úpadku

Porušení péče řádného hospodáře může v některých případech vést až k úpadku společnosti. Samotný úpadek společnosti *a priori* nezakládá trestní odpovědnost statutárního orgánu. Pokud však člen statutárního orgánu učinil jedno ze zákonem vypočtených jednání, a tím, byť i z hrubé nedbalosti, přivodil společnosti úpadek, může být za takové jednání trestně odpovědný.

Mezi tato jednání zákon řadí např. vydání hrubě nepřiměřená majetkovým poměrům společnosti, správu majetku společnosti způsobem, který neodpovídá zákonem uloženým či smluvně převzatým povinnostem nebo je s nimi v hrubém nepoměru, poskytnutí půjčky nebo úvěru jiným osobám, ač to je v hrubém nepoměru k majetkovým poměrům společnosti, nebo učinění nad rámec obvyklého podnikatelského rizika obchodu nebo operace, která nenáleží k pravidelné podnikatelské činnosti nebo je v hrubém nepoměru.

Hrubou nedbalostí se přitom rozumí takové jednání, u něhož přístup pachatele k požadavku náležité opatrnosti svědčí o zjevné bezohlednosti k zájmům chráněným trestním zákonem, tj. v tomto případě k ochraně majetkových zájmů věřitelů. Bude se tedy muset jednat o vyšší stupeň nedbalosti, závažnější formu jednání. Při hodnocení se přitom budou brát do úvahy konkrétní okolnosti dané věci, kterými jsou např. postavení pachatele, charakter povinností, které mu byly uloženy, způsob a důvody jejich porušení atd.

Právě u tohoto trestného činu se projevuje výše zmíněný institut jednání za jiného, díky kterému bude moct být vyvozena jak trestní odpovědnost právnické osoby, tak za ni jednajícího členu statutárního orgánu.

Principy corporate governance a compliance programy jakožto prevence trestní odpovědnosti

Efektivní nastavení principů řízení a správy společnosti – tzv. *corporate governance* – představuje v současném pojetí nejen nástroj k dosažení dobrého podnikatelského vedení, ale také prostředek prevence trestní odpovědnosti statutárního orgánu i samotné právnické osoby.

Corporate governance ve své podstatě vyjadřuje systém pravidel, procesů a postupů, které řídí a kontrolují fungování společnosti. Zahrnuje jak formální pravidla vyplývající z právních předpisů (zejména OZ a ZOK), tak i tzv. měkké mechanismy, jako je interní kultura, etické kodexy a nastavení kontrolních struktur. Tím jsou současně specifikovány povinnosti členů statutárních orgánů,

20 Zejména § 159 OZ a § 51 a násl. ZOK.

21 Ve smyslu § 2430 OZ a § 59 a násl. ZOK.

22 Viz usnesení NS ze dne 23. 8. 2017, sp. zn. 5 Tdo 14/2017.

23 Tamtéž.

což může mít rovněž vliv pro následné vyvozování trestní odpovědnosti za trestný čin porušení povinnosti při správě cizího majetku. Současně se však jedná o systém, jehož zavedení a efektivní fungování může mít vliv na případné vyvinění právnické osoby ve smyslu § 8 odst. 5 ZTOPO.

Ustanovení § 8 odst. 5 ZTOPO zakotvuje možnost právnické osoby zprostit se trestní odpovědnosti, pokud vynaložila veškeré úsilí, které na ní bylo možno spravedlivě požadovat, aby spáchání protiprávního činu zabránila. Zásadní roli v tomto směru hraje zavedení a reálné uplatňování *compliance* programů, etických kodexů a interních směrnic. Ty musí být nejen formálně přijaty, ale také aktivně komunikovány, průběžně vyhodnocovány a propojeny s odpovědností jednotlivých osob. Jen tak mohou sloužit jako relevantní důkaz, že společnost učinila veškerá opatření k předcházení trestné činnosti, a tím příp. vyloučit její odpovědnost.

Účinná lítost

Dalším důvodem pro zánik trestní odpovědnosti pachatele (jak právnické osoby, tak člena statutárního orgánu), který naplnil znaky trestného činu, avšak dodatečně své protiprávní jednání napravil, je institut účinné lítosti. Český právní řád zná jednak obecný institut účinné lítosti ve smyslu § 33 TZ, jakož i tzv. zvláštní případy účinné lítosti, z nichž jeden je zakotven v § 242 TZ pro účely zániku odpovědnosti při spáchání trestného činu neodvedení daně podle § 241 TZ.

V oblasti daňových deliktů je tedy nutné striktně odlišovat, o který z trestných činů se jedná, neboť pravidla pro zánik trestní odpovědnosti z důvodu účinné lítosti jsou rozdílná.

Podle obecného ustanovení § 33 TZ zanikne trestní odpovědnost za spáchaný trestný čin tehdy, pokud pachatel naplnil znaky některého z taxativně uvedených trestných činů (vč. trestného činu zkrácení daně), ale dobrovolně škodlivému následku zamezil, nebo jej napravil, nebo učinil oznámení státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu v době, kdy bylo možné škodlivému následku ještě zabránit.

Pro zánik trestní odpovědnosti je klíčový znak dobrovolnosti. Ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně nebyla otázka dobrovolnosti v judikatuře vykládána zcela jednotně. Obecně se za dobrovolné jednání považuje takové jednání, kdy pachatel jedná z vlastní vůle založené na vědomí možnosti uskutečnit trestnou činnost tak, jak si předsevzal. Rozhodnutí není dobrovolné, pokud pachatele k němu vede vědomí, že jeho trestný čin byl prozrazen, nebo jedná-li pod tlakem již hrozícího trestního stíhání.²⁴ Ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně se tedy uvádí, že až na výjimky nelze dovodit dobrovolnost jednání, jestliže byl ne-

doplatek na dani zaplacen až po jeho zjištění provedenou daňovou kontrolou, byť ještě před zahájením trestního stíhání.²⁵ Aby tedy mohlo dojít k zániku trestní odpovědnosti z důvodu účinné lítosti v případě trestného činu zkrácení daně, je zpravidla nutné, aby nedoplatek byl uhrazen předtím, než je daňová kontrola zahájena.

Existuje však zvláštní úprava účinné lítosti pro trestný čin neodvedení daně podle § 242 TZ, která se liší od obecné úpravy účinné lítosti. Rozdílem je časový okamžik, k němuž může dojít k zaplacení daně. K nápravě totiž v tomto případě může dojít i poté, co je zahájena daňová kontrola, a dokonce i trestní stíhání. K úhradě daně však musí dojít dříve, než soud prvního stupně počne vyhlášovat rozsudek, což rozšiřuje možnost *ex post* nápravy a představuje vstřícnější přístup vůči pachatelům.

Závěr

Závěrem lze shrnout, že trestní odpovědnost statutárního orgánu právnické osoby zůstává v českém právním prostředí významným, přesto často podceňovaným tématem. Tato odpovědnost je sice zdánlivě jasně oddělena od odpovědnosti právnické osoby samotné, v praxi však často splývá jak ve fázi dokazování, tak při hodnocení subjektivní stránky skutku. Klíčová úloha připadá právě výkladu přičitatelnosti a rozlišení mezi jednáním ve prospěch a v rozporu se zájmy společnosti.

Zvláště u hospodářské kriminality je nutné dbát na důslednou individualizaci odpovědnosti fyzické osoby – tedy konkrétního statutárního zástupce – a to nejen z hlediska naplnění znaků skutkové podstaty, ale i se zřetelem k vnitřnímu nastavení řízení a kontrolních mechanismů uvnitř právnické osoby. Odpovědnost člena statutárního orgánu totiž nelze založit automaticky na faktu, že z pozice své funkce „mohl a měl vědět“, co se ve společnosti děje, přičemž tato otázka je rovněž významně skloňována v souvislostmi s tzv. bílými koňmi.

Do budoucna shledáváme jako žádoucí rozvíjet doktrínu o povinnostech statutárního orgánu ve vztahu k prevenci trestné činnosti – ne však mechanicky, nýbrž s ohledem na reálné možnosti konkrétní osoby ovlivnit chod společnosti. ■

24 Viz rozhodnutí NS ČSSR ze dne 30. 10. 1964, sp. zn. 7 Tz 69/64, nebo ze dne 7. 9. 1984, sp. zn. 11 Tz 39/84.

25 Usnesení NS ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012.

Trestní odpovědnost právnické osoby z pohledu možného vyvinění



Mgr. Andrea Kolcunová,
advokátka, Deloitte Legal,
advokátní kancelář

Od účinnosti zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim („TOPO“), uplynulo již více než 13 let. Počáteční nedůvěru a neporozumění související se zaváděním TOPO do českého práva se podařilo překonat, přesto stále jde o novou právní oblast, která se teprve vyvíjí, tudíž v některých otázkách neexistuje dostatečně hutná judikatura. Jednou z otázek otevřených k interpretaci je aplikace vyvinění v praxi. Přitom jde o institut, se kterým se daňový poradce může v diskusích o daňových záležitostech se svými klienty setkat. V tomto článku se proto zamýšlíme nad podmínkami vyvinění jak obecně, tak v kontextu daňových trestných činů.

Východiska trestní odpovědnosti právnické osoby

Trestní odpovědnost právnické osoby vychází z konceptu tzv. přičitatelnosti, podle kterého je právnická osoba trestně odpovědná tehdy, pokud fyzická osoba jednající za právnickou osobu uvedená v § 8 odst. 1 TOPO spáchá protiprávní čin v zájmu nebo v rámci činnosti této právnické osoby, který jí lze přičítat podle § 8 odst. 2 TOPO.

Naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu právnickou osobou je tudíž odvozeno od jejich naplnění osobou fyzickou. Trestní odpovědnosti však nebrání, pokud se nepodaří zjistit, která konkrétní fyzická osoba protiprávní čin spáchala (§ 8 odst. 3 TOPO), ani pokud jednající fyzická osoba není za takový trestný čin trestně odpovědná [§ 8 odst. 4 písm. d) TOPO], např. z důvodu nepřičetnosti nebo nedostatku věku. K založení trestní odpovědnosti právnické osoby tedy není potřeba, aby konkrétní fyzická osoba byla odsouzena za trestný čin. Ustanovení § 9 odst. 3 TOPO pak výslovně stanoví, že trestní odpovědností právnické



Mgr. Kateřina Devlin,
advokátka, Deloitte Legal,
advokátní kancelář

osoby není dotčena trestní odpovědnost fyzických osob uvedených v § 8 odst. 1 TOPO a trestní odpovědností těchto fyzických osob není dotčena trestní odpovědnost právnické osoby. České trestní právo je tedy postaveno na zásadě souběžné a nezávislé trestní odpovědnosti fyzických a právnických osob. Byl-li trestný čin spáchán společným jednáním více osob, z nichž alespoň jedna je osoba právnická, odpovídá každá z nich, jako by trestný čin spáchala sama.

Protiprávní čin je spáchán v zájmu právnické osoby tehdy, má-li z něho právnická osoba buď majetkový prospěch, nebo jakýkoli imateriální prospěch, či získá-li jakoukoli jinou výhodu. Naopak v případě, kdy z trestného činu profituje výlučně jednající fyzická osoba, tento znak naplněn nebude: „Zákonný požadavek v zájmu právnické osoby ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 418/2011 Sb. je třeba vykládat tak, že prospěch právnické osoby plynoucí pro ni ze spáchaného trestného činu prostřednictvím tímto trestným činem dosažených benefitů jejich zaměstnanců, společníků, musí mít takovou povahu, aby benefit zaměstnance, společníka právnické osoby podmiňoval benefit samotné právnické osoby jako takové.“¹ V souvislosti s daňovou kriminalitou lze jako příklad jednání v zájmu právnické osoby uvést situaci, kdy statutární orgán nechává účtovat o fiktivních fakturách, z nichž si právnická osoba uplatňuje odpočet DPH. V zájmu právnické osoby pak obvykle nebude situace, kdy účetní nechává proplácet fiktivní faktury, tedy vyvádí finanční prostředky z majetku právnické osoby, přičemž vedlejším důsledkem je také snížení daňové povinnosti právnické osoby, neboť o fiktivních fakturách je účtováno jako o daňově uznatelných nákladech, které snižují základ daně.

Aby byla založena trestní odpovědnost právnické osoby, nemusí dojít ke spáchání trestného činu v jejím zájmu. Alternativně postačí, pokud dojde k jeho spáchání „v rámci její činnosti“. Oba tyto

1 Usnesení NS ze dne 28. 4. 2021, sp. zn. 4 Tdo 355/2021.

znaky je však třeba v praxi vykládat restriktivně, neboť smyslem citovaného ustanovení není penalizovat právnické osoby za excesy, kterých se jejich statutární orgány, zaměstnanci či další osoby dopustili na úkor těchto právnických osob, byť v rámci výkonu své pracovní nebo obdobné činnosti.² Na druhou stranu se lze v praxi setkat se situací, kdy se trestně stíhaná právnická osoba pokouší argumentovat tím, že trestný čin nebyl spáchán v jejím zájmu, ale na její úkor, neboť v důsledku protiprávního jednání došlo k reputační újmě a dalším nepříjemnostem s trestním stíháním spojeným. Taková obhajoba však nebude úspěšná, neboť každé trestní stíhání, resp. odhalení trestné činnosti, znamená pro obchodní korporaci faktickou újmu. Touto optikou by totiž nemohla být žádná trestná činnost přičitatelná žádné právnické osobě, což dozajista nebylo smyslem TOPO. Stejně se k tomu staví i Nejvyšší státní zastupitelství ve své metodice k aplikaci § 8 odst. 5 TOPO („Metodika NSZ“).³

TOPO vychází z obecné odpovědnosti právnické osoby za všechny trestné činy s výjimkou taxativního výčtu přečinů a zločinů, u nichž je trestní odpovědnost právnické osoby vyloučena. Pokud jde o trestné činy daňové, poplatkové a devizové, tyto nejsou z trestní odpovědnosti právnických osob vyjmuty. Jinými slovy, právnické osoby jsou trestně odpovědné i za zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TZ), neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TZ) nebo nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243 TZ).

Konstrukce odpovědnosti právnické osoby není fakticky vzato ani čistě subjektivní, ani objektivní. Zavinění právnické osoby jako takové je s ohledem na skutečnost, že právnická osoba je pouze právní konstrukt (fikce), vyloučeno. Nejde však ani o odpovědnost objektivní, tj. za výsledek, neboť se vyžaduje naplnění subjektivní stránky skutkové podstaty trestného činu. Zákodárce si s problémem poradil tak, že zavinění právnické osoby je třeba odvozovat od zavinění fyzické osoby, která při páchaní trestného činu jednala v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti. Může se přitom jednat o odlišnou osobu, než je fyzická osoba oprávněná činit v řízení úkony za právnickou osobu.⁴ V případě trestných činů daňových se pak vyžaduje úmyslné jednání fyzické osoby, nikoli pouze nedbalost.

Fyzické osoby, jejichž jednání je právnické osobě přičitatelné

Právnické osobě lze podle § 8 odst. 1 TOPO přičítat protiprávní činy těchto fyzických osob:

- a) statutárního orgánu nebo člena statutárního orgánu, anebo jiné osoby ve vedoucím postavení v rámci právnické osoby, která je oprávněna jménem nebo za právnickou osobu jednat,

- b) osoby ve vedoucím postavení v rámci právnické osoby, která u této právnické osoby vykonává řídicí nebo kontrolní činnost, i když není osobou uvedenou v písm. a),
- c) toho, kdo vykonává rozhodující vliv na řízení této právnické osoby, jestliže jeho jednání bylo alespoň jednou z podmínek vzniku následku zakládajícího trestní odpovědnost právnické osoby, nebo
- d) zaměstnance nebo osoby v obdobném postavení (dále jen „zaměstnanci“) při plnění pracovních úkolů, i když není osobou uvedenou v písm. a) až c).

U fyzických osob, které jsou uvedeny v § 8 odst. 1 písm. a) až c) TOPO, lze s ohledem na § 8 odst. 2 písm. a) TOPO dovozovat subjektivní stránku bez dalšího, ale v případě odpovědnosti právnické osoby za jednání zaměstnanců vyžaduje § 8 odst. 2 písm. b) TOPO, aby protiprávní čin zaměstnance byl spáchán na podkladě rozhodnutí, schválení nebo pokynu orgánů právnické osoby nebo osob uvedených v § 8 odst. 1 písm. a) až c), nebo proto, že tyto osoby neprovedly opatření vyžadovaná právním předpisem nebo neprovedly kontrolu činností zaměstnanců nebo neučinily nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení následků spáchaného trestného činu.

Vyvinění z trestní odpovědnosti právnické osoby

Součástí konceptu přičitatelnosti odpovědnosti právnické osoby za protiprávní trestné jednání fyzických osob je institut vyvinění, který je upraven v § 8 odst. 5 TOPO. Cit. ustanovení stanoví, že „*právnická osoba se trestní odpovědnosti podle odstavců 1 až 4 zproští, pokud vynaložila veškeré úsilí, které na ní bylo možno spravedlivě požadovat, aby spáchání protiprávního činu osobami uvedenými v odstavci 1 zabránila*“. Toto ustanovení jednak zmírňuje tvrdost zákona, jednak by mělo motivovat právnickou osobu k přijímání opatření k předcházení trestné činnosti.

Pozorný čtenář si může povšimnout nápadné podobnosti v dikci § 8 odst. 5 TOPO a výše uvedeného § 8 odst. 2 písm. b) TOPO, který počítá s tím, že trestněprávní odpovědnost právnické osoby za jednání zaměstnanců a osob v obdobném postavení nevznikne mj. v případě provádění dostatečné kontroly zaměstnanců a učinění nezbytných opatření k zamezení nebo odvrácení následků spáchaného trestného činu. Obě ustanovení se částečně obsahově překrývají, není však třeba za tím hledat hlubší význam. Je tomu tak jednoduše vlivem legislativní nedokonalosti. Kontrola zaměstnanců a uskutečnění opatření k zamezení nebo odvrácení následků trestné činnosti je bezesporu součástí úsilí k zabránění protiprávnímu činu, o kterém hovoří § 8 odst. 5 TOPO jako o podmínce vyvinění. Nutno však zdůraznit, že § 8 odst. 5 TOPO zavádí možnost vyvinění právnické osoby ve vztahu k protiprávnímu jednání spáchanému nejen zaměstnanci a osobami v obdobném postave-

2 DĚDIČ, J. in ŠÁMAL, P., DĚDIČ, J., GRIVNA, T., PŮRY, F., ŘÍHA, J. *Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018, s. 193.

3 Nejvyšší státní zastupitelství ČR: Aplikace § 8 odst. 5 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim ze dne 9. 11. 2020, 3. přepracované vydání, 1 SL 113/2020.

4 Usnesení NS ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 8 Tdo 627/2015.

ni, ale všemi osobami, které jsou vyjmenovány v § 8 odst. 1 TOPO, vč. členů statutárních orgánů. Institut vyvinění nelze zaměřovat s úpravou zániku trestní odpovědnosti v § 11 TOPO (účinná lítost) ani s promlčením trestní odpovědnosti (§ 12 TOPO).

Compliance programy

Soubor opatření, která dohromady představují úsilí právnické osoby k zabránění protiprávnímu činu ve smyslu § 8 odst. 5 TOPO, bývá označován jako compliance program nebo compliance management systém („CMS“). Kvalitně nastavený CMS tedy představuje prevenci vzniku trestní odpovědnosti právnické osoby. Když orgány činné v trestním řízení („OČTŘ“) posuzují naplnění podmínek pro vyvinění, je pro ně rozhodující stav CMS v době spáchání trestného činu. Na zavedení, fungování a průběžné vylepšování CMS je proto potřeba myslet ještě předtím, než u právnické osoby k protiprávnímu jednání dojde.

V praxi se stává, že právnická osoba zavedení a funkčnost opatření proti páčání trestné činnosti podceňuje, ať už s ohledem na důvěru, kterou vkládá do svých zaměstnanců, nebo zkrátka proto, že oblast compliance nevnímá jako nejpálčivější problém a trestněprávní rizika spojená s absencí CMS považuje za nízká nebo čistě abstraktní. Taková právnická osoba často začne compliance opatření přijímat až poté, co se o její zaměstnance, členy statutárního orgánu nebo o ni samotnou začnou zajímat OČTŘ. Typické jsou situace, kdy se protiprávního jednání dopustí zaměstnanec společnosti, přičemž on a jeho kolegové jsou policejním orgánem v rámci podání vysvětlení dotazování na compliance program a firemní kulturu svého zaměstnavatele.

Typickými dotazy, které policejní orgány mohou zaměstnancům v praxi položit, budou např.: „Má váš zaměstnavatel compliance program? Je zřízena whistleblowingová linka? Probíhají u vás školení? Jak často a v jakých oblastech? Na koho se můžete obrátit v případě nejasností?“ Ačkoli o vhodnosti dotazování se výslovně na „compliance program“ lze polemizovat, neboť ne každý řadový zaměstnanec bude s tímto cizím pojmem obeznámen, a to i v situaci, kdy společnost kvalitní CMS má zaveden, obecně se jedná o relevantní dotazy. Dobře připravená právnická osoba by s takovou možností počítala dávno předtím, než u ní k nežádoucímu jednání došlo. V ideálním případě by její zaměstnanci měli o oblasti compliance dostatečné povědomí, byli řádně proškoleni a OČTŘ by byli schopni popsat fungování takových opatření v každodenním pracovním životě. Klást pravidelně podobné otázky svým zaměstnancům, např. formou interaktivních dotazníků, je mimochodem jedním z efektivních prostředků zjišťování a vylepšování compliance kultury v organizaci.

Tím samozřejmě nechceme říci, že opatření právnické osoby přijatá až poté, co k trestněprávně relevantnímu jednání došlo, jsou zbytečná. Naopak, rychlá a efektivní reakce právnické osoby je v dané

situaci významná jak z hlediska prokazování existence tzv. pilíře reakce v rámci CMS, o kterém pojednáváme níže, tak z hlediska případných budoucích úvah OČTŘ o druhu a výměře trestu. Přesto se jednoznačně vyplatí problematiku nepodceňovat a věnovat jí plnou pozornost dříve, než se o společnost začnou zajímat OČTŘ.

Odpovědnost za oblast compliance

Odpovědnost za zavedení, fungování a kontinuální vylepšování CMS mají členové statutárního orgánu obchodní korporace. Jedná se o součást povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře. Je však pochopitelné, že členové statutárních orgánů zpravidla nebudou mít prostor a mnohdy ani odbornost pokrýt značně širokou oblast compliance na každodenní bázi. V praxi lze doporučit, aby statutární orgány zvážily a zajistily pečlivý výběr konkrétního odborného pracovníka nebo celého útvaru, který bude za oblast compliance odpovědný (compliance officer). Tím statutární orgán pomůže zabezpečit hladké fungování CMS a jeho řízení nezávislou osobou, přičemž právě dostatečná nezávislost compliance officer je z hlediska řádného fungování CMS zásadní.

Může se přitom jednat o externí osobu, např. advokáta, nebo interního zaměstnance s dostatečnou odborností, typicky např. vedoucího právního oddělení. Tak jako tak je při výběru osoby odpovědné za oblast compliance třeba myslet zejména na to, aby tato osoba znala prostředí právnické osoby a měla jasně definované pravomoci a aby na compliance byly vyčleněny dostatečné finanční prostředky.⁵ V praxi jsme se setkali s případem, kdy státní zástupce kvitoval jmenování odborného externího compliance officer, který participoval na řešení veškerých případů whistleblowingu, měl uloženou povinnost mlčenlivosti a zaměstnancům byla zajištěna snadná a dostupná možnost jej kontaktovat. Jednalo se o jeden z prvků CMS, který měl v daném případě za výsledek zastavení trestního stíhání právnické osoby.

Nutno však zdůraznit, že jmenováním compliance officer nebo útvaru se statutární orgán odpovědnosti za řádně nastavený CMS nezabaví.

S odpovědností statutárního orgánu za nastavení CMS souvisí rovněž otázka, zda je v praxi možné naplnění podmínek pro vyvinění právnické osoby v případě, že sám člen statutárního orgánu se dopustí trestněprávně relevantního jednání. V takové situaci je argumentace § 8 odst. 5 TOPO a snaha přesvědčit OČTŘ o naplnění podmínek vyvinění složitější než v případě, kdy se nežádoucího jednání dopustí řadový zaměstnanec. U odborné veřejnosti aktuálně převažuje názor, že v případě, kdy se protiprávního jednání dopustí statutární orgán právnické osoby, by k závěru o jejím vyvinění mělo docházet spíše výjimečně. Jako důvod je uváděno, že právě statutární orgán bývá typicky tím, kdo nastavuje pravidla CMS a zajišťuje jejich implementaci, přičemž pokud statutární orgán sám nastaví pravidla, která potom poruší, není z povahy věci možné hovořit o dostatečnosti takových opatření.⁶ Vyvině-

5 Viz požadavky Metodiky NSZ na výběr compliance officer: „V praxi se lze setkat i s modelem smluvního zajištění agendy compliance prostřednictvím vnějšího expertního poradce, a to zejména u menších právnických osob. Ve všech případech je podmínkou funkčnosti dostatečné finanční a osobní zázemí, odbornost, znalost prostředí právnické osoby, jasně definované pravomoci a nezávislost osob s příslušnou odpovědností za CMS“ (kapitola 5, čl. 14 Metodiky NSZ).

ní v případě trestné činnosti statutárního orgánu však není zcela vyloučeno, § 8 odst. 5 TOPO s touto možností počítá. Z našich zkušeností se k možnosti vyvinění v tomto případě OČTŘ mohou stavět v případech, kdy nastavení a vynucování CMS není soustředěno v ruce (jediného) člena statutárního orgánu. Prakticky tedy půjde o situace, kdy má statutární orgán více členů, přičemž protiprávní jednání bylo excesem jednoho z nich. Systém jako celek byl tedy nastaven správně a došlo k selhání jednotlivce.

Nastavení compliance programu

Stavebními kameny CMS jsou opatření prevence, reakce a detekce. Preventivní opatření mají za cíl předejít páchání trestné činnosti. Ani sebelepší nastavení pilíře prevence však nemusí vždy zabránit tomu, že se osoba vyjmenovaná v § 8 odst. 1 TOPO protiprávního jednání dopustí. Díky detekčním opatřením se má právnická osoba o nežádoucím jednání dozvědět včas, aby mohla přijmout potřebná opatření za účelem odvrácení nebo napravení jeho následků a zamezení obdobným jednáním do budoucna. Reakční opatření jsou taková, která právnická osoba učiní poté, co k nežádoucímu jednání došlo.

I přes řádně nastavený CMS může v praxi dojít ke spáchání trestněprávně relevantního jednání uvnitř právnické osoby. Uvedené reflektuje i usnesení NS ze dne 12. 12. 2023, čj. 7 Tdo 989/2023-4561, podle kterého „obecně řečeno, i když je systém v zásadě správně nastaven, vždy může dojít k situaci, která ukáže, že by mohl být nastaven ještě lépe“. Nabízí se tedy otázka, kde hledat hranici mezi CMS, který byl nastaven správně, a přesto skrze jeho síto „proklouzl“ trestný čin člena statutárního orgánu, zaměstnance nebo jiné v TOPO uvedené osoby, a mezi CMS, který funguje nedostatečně a trestná činnost uvnitř právnické osoby dokladuje jeho selhání jako celku.

Hledání kvalitativní hranice mezi funkčním CMS a CMS, jehož nedostatky vylučují možnost vyvinění právnické osoby podle § 8 odst. 5 TOPO, je složitým problémem, přičemž rozhodovací praxe na toto téma je stále poměrně štíhlá a často kromě odpovědi přináší další otázky.

Startovním můstkem pro pochopení a nastavení CMS je shora citovaná Metodika NSZ. Ta je sice právně nezávazná, avšak OČTŘ se jí dle naší zkušenosti fakticky řídí, resp. argumentují principy v ní uvedenými. Požadavky Metodiky NSZ přejímají do své rozhodovací praxe i soudy, a je proto namístě věnovat dokumentu patřičnou pozornost. Zásadním prvkem, který prosvítá napříč celou Metodikou NSZ, je přítomnost uvádění compliance opatření do každodenní praxe společnosti, jejich kontrola, vynucování a kontinuální vylepšování. Jinými slovy, CMS má být reálným funkčním mechanismem, nikoli jen souborem prázdných proklamací. V praxi jsou OČTŘ dobře mířenými otázkami na členy statutárních orgánů a zaměstnance schopny odhalit, pokud CMS funguje pouze „na papíře“, ale každodenní vnitropodniková realita tomu neodpovídá.

Z rozhodovací praxe lze v souvislosti s nutností implementovat opatření do skutečného chodu společnosti odkázat na usnesení NS ze dne 20. 2. 2019, sp. zn. 7 Tdo 110/2019: „Provedeným dokazováním bylo zjištěno, že etický kodex obviněné je pouhým formálním aktem, jehož dodržování nebylo vynucováno jakýmkoli prostředky. Ani pravidelné proškolení zaměstnanců ohledně předcházení nezákonnému jednání v tomto případě očividně neplnilo svůj účel, tj. poskytnout dostatečnou prevenci před trestným jednáním uvnitř obchodní společnosti. Minimálně v deseti projednávaných případech bylo zcela zjevné, že jednání se zákazníky bylo naprosto nedostačující (srov. např. svědecké výpovědi poškozených, listinné důkazy, e-mailové korespondence apod.). Soud prvního stupně tak zcela správně uzavřel, že uvnitř společnosti nebyla nastavena žádná detekční, represivní ani preventivní úroveň dodržování pravidel obsažených ve zmiňovaném etickém kodexu, přičemž samotná firemní kultura popírala pravidla v tomto kodexu zakotvená.“ V citovaném případě soud uzavřel, že právnickou osobu není možné zprostit trestní odpovědnosti. Z recentní judikatury lze odkázat rovněž na usnesení NS ze dne 12. 12. 2023, sp. zn. 7 Tdo 989/2023, kdy se v dané trestní věci OČTŘ poměrně obsáhle věnovaly faktickému fungování uvnitř právnické osoby, v daném případě nemocnice, a obsahu sice „nepsaných pravidel“, která byla v právnické osobě fakticky uplatňována.

Uvedené však tak docela neznamená, že co je „na papíře“, není důležité. V ukázkovém compliance prostředí by si měli členové statutárních orgánů kontinuálně ověřovat nejen aktuální stav compliance kultury, ale z preventivních důvodů se rovněž ujistit, že v případě zásahu OČTŘ jsou schopni všechny prvky CMS a jejich funkčnost doložit. Důkazem o řádném nastavení CMS mohou být a v praxi sice budou i svědecké výpovědi zaměstnanců, přesto považujeme za zásadní fungování CMS pečlivě dokumentovat.

Nad rámec Metodiky NSZ je jako zdroj pro oblast compliance třeba zmínit rovněž ISO normu č. 37301:2021, Compliance management systems – Requirements with guidance for use (Compliance management systém – návod), a ISO normu č. 37001: Systémy protikorupčního managementu – požadavky s návodem použití (Anti-bribery management systems – Requirements with guidance for use, 2016). Získání ISO certifikace a zajištění dodržování ISO standardů může výrazně pomoci zajištění míry compliance dostatečné pro naplnění podmínek vyvinění ve smyslu § 8 odst. 5 TOPO. Nutno však podotknout, že ISO certifikace není pro OČTŘ závazná a jako doklad o naplnění podmínek § 8 odst. 5 TOPO sama o sobě nepostačuje, byť se může jednat o silný argument. K vyvinění tedy v žádném případě nedojde automaticky ani za situace, kdy společnost ISO certifikací má. V této souvislosti OČTŘ často zdůrazňují, že certifikace dokladuje stav, který v organizaci byl k okamžiku získání certifikace, avšak pro trestní řízení je rozhodný stav v okamžiku spáchání trestného činu.

Compliance jako dobře padnoucí oblek

Aby byl CMS funkční, musí být šitý na míru konkrétní společnosti, která jej zavádí. Nestačí získat vzorovou compliance dokumen-

6 Čl. 3, bod 16 Metodiky NSZ, odkazující dále na ŠÁMAL, P. K trestní odpovědnosti právnických osob po novele provedené zákonem č. 186/2016 Sb. *Trestněprávní revue*, 2016, č. 11–12, s. 252.

taci, rozeslat ji zaměstnancům, „zavěsit“ na intranet společnosti a považovat věc za vyřízenou cestou nejmenšího odporu, jakkoli se jedná o zdánlivě lákavé řešení.

CMS by měl vždy reflektovat specifika dané organizace, vč. oblasti podnikání, počtu zaměstnanců, organizační struktury a incidentů, které ve společnosti nastaly v minulosti. Jeho zavedení, resp. vylepšování, by měl předcházet důkladný *compliance risk assessment*, tedy hloubkové posouzení compliance rizik. Součástí tohoto posouzení je vytipování oblastí, u nichž je riziko porušení právních předpisů nejvyšší. Právě těmito oblastem bude třeba věnovat zvláštní pozornost.

Když policejní orgány a státní zastupitelství zkoumají kvalitu a vyspělost CMS, mají podle Metodiky NSZ postupovat ve třech krocích: (i) vyhodnocení opatření právnické osoby se zaměřením na spáchaný trestný čin, (ii) vyhodnocení obecného přístupu právnické osoby k řízení compliance rizik a (iii) vyhodnocení přístupu právnické osoby k plnění dalších závazků. V případě, že právnická osoba neprovede vyhodnocení compliance rizik a výsledky tohoto vyhodnocení nepromítne do nastavení CMS, riskuje, že selže již v prvním kroku testu. Jeho součástí je totiž i hodnocení předvídatelnosti daného trestného činu: „*cílem tohoto kroku je zohlednit míru předvídatelnosti a vyhodnotit, zda právnická osoba při vynaložení náležité péče mohla s významnou pravděpodobností předpokládat jednání, které vedlo ke spáchání trestného činu v rámci její činnosti. Protože každá právnická osoba by měla vyhodnocovat rizika (nejen trestněprávní) a zaměřit se na minimalizaci těch, o nichž lze předpokládat, že mohou nastat a mohou způsobit významné ohrožení zájmů právnické osoby (resp. veřejného zájmu), bude potřeba posoudit, zda riziková analýza na tyto situace pamatovala, potažmo mohla a měla pamatovat.*“⁷

Pokud tato východiska vztáhneme k problematice daňové kriminality, lze předpokládat, že odlišná míra rizika, ale také způsobu a rozsahu páčání daňově motivovaných trestných činů může být v malém rodinném podniku, ve středně velké české společnosti a v nadnárodní korporaci. Stejně tak ke zmírnění těchto rizik, resp. k volbě adekvátních compliance opatření vč. alokování dostatečných finančních a personálních zdrojů, bude třeba přistupovat odlišně. Jako příklad lze uvést opatření spočívající v aplikaci principu čtyř očí. Tzn., že rozhodnutí nebo úkon schválí alespoň dvě osoby. První osoba kupř. zpracuje dokument, druhá jej zkontroluje a schválí. To pomůže předejít chybám, nebo dokonce protiprávnímu jednání. Lze si ale představit prostředí, v němž kontrola čtyř očí bude nedostatečná a daná situace bude vyžadovat zapojení vícero osob z různých oddělení.

Každopádně platí, že bez provedení rizikové analýzy bude compliance program s nejvyšší pravděpodobností příliš obecný a/ nebo děravý. Co se týče konkrétních rizik, která mohou právnické osoby identifikovat v rámci provedené analýzy v souvislosti s daňovou kriminalitou, lze uvést tyto příklady:

- hrazení soukromých výdajů zaměstnanců nebo jednatelů firemní platební kartou a nezdanění majetkového prospěchu fyzické osoby daní z příjmů;
- proplácení fiktivních faktur [nejčastěji za služby, jejichž (ne)existence se špatně prokazuje], a tím vyvádění peněz z majetku právnické osoby a zároveň snižování základu daně z příjmů právnických osob uplatněním daňově uznatelných nákladů;
- dodávání zboží nebo poskytování služeb mezi spojenými osobami za uměle nízké nebo vysoké ceny za účelem snížení daňové povinnosti; nebo
- zatažení společnosti do podvodu DPH obchodním zástupcem, který nereaguje na zjevné indicie o nedůvěryhodnosti obchodního partnera.

Pokud je některé z identifikovaných rizik pro právnickou osobu relevantní, měla by se důkladně zamyslet nad způsoby jejich efektivní mitigace, mezi které může patřit právě aplikace principu čtyř (a více) očí, provádění pravidelných kontrol finančních výdajů provedených firemními kartami, implementace softwaru pro sledování výdajů, který automaticky upozorní na podezřelé transakce, zavedení přísných procesů pro ověřování faktur a přijatých zdanitelných plnění, pravidelných školení v oblasti boje proti podvodům a korupci a mnohá další. Jednotlivým pilířům CMS a příkladům compliance opatření se blíže věnují nadcházející podkapitoly.

A. Pilíř prevence

Co se týče pilíře prevence, Metodika NSZ jej jednoduše definuje jako „*opatření k zamezení či snížení rizika porušení compliance pravidel*“. Mezi nástroje prevence Metodika NSZ řadí vnitřní předpisy obchodní korporace, a to s důrazem na etický kodex, který „*by měl být závazný pro všechny zaměstnance a další osoby, jejichž jednání je přičitatelné právnické osobě, jako součást pracovních povinností či smluvních povinností, a jeho plnění stejným způsobem prosazováno a vymáháno*“. Etický kodex je typicky dokument, jehož implementací se OČTŘ budou v trestním řízení téměř jistě zabývat. Jako příklad lze uvést shora citované usnesení NS ze dne 20. 2. 2019, sp. zn. 7 Tdo 110/2019, kdy NS zkoumal, zda byla pravidla stanovená v etickém kodexu fakticky vynucována, a dospěl k závěru, že nikoli.

Podle velikosti obchodní korporace, počtu zaměstnanců, vnitřní organizace, firemní kultury a dalších faktorů je namístě zvážit obsáhlost vnitřní předpisové základny tak, aby zahrnula potřebná témata, byla závazná pro všechny relevantní osoby, ale zároveň se nestala nesrozumitelnou a nepřehlednou. Zatímco u menších rodinných firem to nemusí být nezbytně potřeba, větší společnosti budou zpravidla zvažovat přijetí páteřního předpisu zaměřeného na problematiku compliance a trestní odpovědnost právnických osob. Dílčí interní směrnice pak mohou cíleně a detailněji reagovat na odhalená compliance rizika. V praxi se tak nejčastěji můžeme setkat s protikorupčními směrnici zahrnujícími např. pravidla pro darování, hlášení střetu zájmů nebo komunikaci s or-

⁷ Metodika NSZ, kapitola 6, bod 11.

gány veřejné moci. V daňové oblasti lze rovněž uvažovat o přijetí podrobnějších směrnic, dle organizační struktury společnosti závazných především pro účetní a finanční oddělení, příp. další vybrané zaměstnance. Relevantní budou např. i pravidla pro využívání firemních platebních karet, proces fakturace, ověřování bankovních účtů, přejímka přijatých zdanitelných plnění, výběr dodavatelů, kontroly obchodních partnerů a další.

V praxi se málokdy stává, že by organizace neměla žádné vnitřní předpisy. Ne vždy však existují směrnice regulující oblast, v jejímž rámci ke spáchání trestného činu došlo, a to už může být problém. Navíc, i když takové směrnice existují, zásadní je uvedení stanovených pravidel v život, jak jsme popisovali výše. Právníká osoba by měla být schopna doložit, že s pravidly zaměstnance a další relevantní osoby seznámila, tyto jim porozuměli a v praxi stanovené postupy skutečně dodržují. Jinými slovy, mechanismy nastavené v rámci vnitřních předpisů musí být funkční a aplikované při každodenním chodu organizace. Zaměstnanci by měli mít rovněž možnost se kdykoli k vnitřním předpisům vrátit, znovu si je pročíst a v případě nejasností kontaktovat odpovědnou osobu. Obsah předpisů by měl být zaměstnancům kontinuálně připomínán. V praxi se stává, že zaměstnanci na dotazy OČTŘ odpovídají, že žádné vnitřní předpisy nemají, a to i v případech, kdy je právníká osoba fakticky přijala a zpřístupnila na svém intranetu. Takové odpovědi mohou být lakmusovým papírkem, indikujícím nedostatečné školení zaměstnanců. Kromě toho se v praxi lze setkat se situacemi, kdy je předpisová základna nepřehledná, neaktuální, vnitřní předpisy si vzájemně odporují a nestanovují jednoznačné zákazy a povinnosti v relevantních oblastech. Slabým místem může být rovněž nedostatečná kontrola, že zaměstnanci předpisy nejen přečetli, ale také jim porozuměli.

Jako příklad z praxe můžeme uvést usnesení o zastavení trestního stíhání díky kvalitnímu compliance programu, v rámci kterého se státní zástupce věnoval mimo dalšího zodpovězení otázek, na koho se vnitřní předpisy vztahují (zda zavazují všechny zaměstnance vč. vedoucích a rovněž compliance officera), kde byly vnitřní předpisy zpřístupněny (v daném případě přehledně na intranetu), zda byli zaměstnanci školeni a kdo se školení účastnil a jestli předpisy obsahovaly pravidla relevantní pro projednávanou trestnou činnost. To, že státní zástupce mohl na všechny tyto otázky odpovědět pozitivně, dozajista významně napomohlo závěru o zastavení trestního stíhání.

Dalším preventivním opatřením, které nejen Metodika NSZ považuje za jeden ze stavebních kamenů prevence, jsou zmíněná školení zaměstnanců a dalších relevantních osob (např. spolupracujících OSVČ). Téma školení nezmiňujeme opakovaně v tomto článku náhodou. Jedná se o jedno z nejdůležitějších opatření proti páchání trestné činnosti. V praxi lze doporučit provádění povinných úvodních a následně pravidelných školení vztahujících se k rizikovým oblastem a zabezpečit povinnou účast všech relevantních zaměstnanců. Školení by měla být praktická, srozu-

mitelná, poutavá a zahrnovat modelové situace etických a právních dilemat. Minimálně jednou za čas lze přitom doporučit provedení prezenčních školení, a to alespoň u nejrizikovějších oblastí a zaměstnanců na nejvyšších pozicích.

Na nezbytná prezenční školení klade důraz Metodika NSZ: „*V případě managementu nebo pozic s vysokým rizikovým potenciálem bude nezbytné individuální nebo skupinové prezenční školení. Existenci účinného školení bude třeba dokládat záznamy o provedených školeních a odpovídajícím ověřováním nabytých znalostí (obvykle prostřednictvím testování).*“⁸ Je otázkou, zda se praxe začne pozvolna posouvat ve prospěch online školení nebo nikoli. Ačkoli bychom posun kvitovali, v současnosti doporučujeme prezenční formu školení alespoň jednou ročně uskutečnit, jakkoli se tento požadavek může zdát s ohledem na možnost zajištění adekvátní online formy nadbytečný.

Součástí školení by měl být závěrečný test, jehož složení bude podmínkou absolvování školení a který by neměl být pouze formální, ale měl by prokazovat skutečné znalosti zaměstnanců a pochopení problematiky. Dále je vhodné v rámci školení zajistit prohlášení zaměstnanců o závazku dodržovat etické hodnoty a právní předpisy – ať už formou podpisu vytištěného formuláře, nebo v případě online formy aktivním zatržením patřičného vyskakovacího okénka v rámci školení.

Mezi další preventivní opatření může spadat např. zřízení poradenských služeb zaměstnancům, tedy zajištění možnosti se v případě nejasností nebo etických dilemat obrátit na interní nebo i externí specialisty. Na to je samozřejmě potřeba alokovat nezbytné finanční prostředky.

Preventivním opatřením, na které Metodika NSZ klade důraz, je komunikace. V této souvislosti je důležitý nejen tzv. *tone from the top*, který znamená, že vedení a management svým příkladem udávají hodnoty a pravidla, jejichž dodržování očekávají od zaměstnanců, ale pamatuje i na „tón udávaný zprostředka“ a „tón udávaný zezdola“. Příkladem by tedy měli jít všichni napříč organizací a zasazování se o zdravou compliance kulturu by mělo být v ideálním případě přirozeností jak vedení, tak každého řadového zaměstnance.

Jako poslední preventivní opatření pak Metodika NSZ uvádí provedení hloubkové prověrky obchodních partnerů a zaměstnanců, tedy naplnění doktríny „*znejte své partnery a zaměstnance*“.⁹ V této souvislosti je třeba mít na paměti aspekt ochrany osobních údajů, kdy bude třeba pečlivě vážit, které zaměstnance, partnery a další subjekty a v jakém rozsahu bude zaměstnavatel prověřovat, za jakým účelem, jak dlouho si zjištěné informace ponechá apod.

V praxi by preventivními opatřeními proti daňové kriminalitě mohly být např. zvláštní školení pro specializované pracovníky, kontrola poskytnutého protiplnění při úhradě faktur a na základě principu čtyř očí, evidence důkazů o poskytnutém protiplnění (především u nehmotných plnění – poradenství, marketing,

8 Metodika NSZ, kapitola V, bod 21.

9 Metodika NSZ, čl. V, bod 24.

reklama, zprostředkování, zajištění činnosti), předem stanovený check list před zahájením obchodování s novým obchodním partnerem, vícestupňové schvalování plateb podle výše částky, průběžná kontrola obchodních partnerů, ověřování bankovních účtů, na které je placeno (zda jde o zveřejněné účty), zpracování dokumentace převodních cen a další.

B. Pilíř detekce

Mezi nástroje detekce řadí Metodika NSZ zřízení whistleblowingového kanálu pro oznamování nežádoucích jednání uvnitř společnosti. Ne každá společnost musí povinně disponovat vnitřním oznamovacím systémem ve smyslu zákona č. 171/2023 Sb., o ochraně oznamovatelů. Pro subjekty, které nejsou povinny oznamovací kanál zřídit, může být v praxi s ohledem na jejich velikost a firemní kulturu zavedení whistleblowingové linky nadbytečné. Nicméně i malému podniku lze minimálně doporučit, aby si úvahou, zda whistleblowingový kanál zavést, prošla, a aby byla příp. schopna odůvodnit, proč se rozhodla linku nezřídit.

Vždy je však minimálně vhodné, aby v rámci společnosti nebo externě existovala nezávislá důvěryhodná osoba, které je možno svá podezření sdělit beze strachu z uplatnění represivních opatření. Možnost podat oznámení na neetické, nebo dokonce trestné jednání uvnitř společnosti by měla být aktivně propagována. Firemní kultura by měla být nastavena tak, aby podání oznámení nevzbuzovalo v oznamovateli pocity studu a strach z odsouzení, ale aby bylo vnímáno pozitivně jako snaha přispět ke zdravému fungování korporace a zamezit případné reputační i finanční újmě.

V souvislosti s whistleblowingem korporace často vyzdvihují skutečnost, že je u nich „vše v pořádku“, jelikož jim doposud žádné whistleblowingové oznámení nepřišlo. OČTŘ toto však vnímají spíše jako signál, že oznamovací linka neplní svůj účel, že není využívána.¹⁰ Naopak doložení, že oznámení na linku chodí a jsou řádně a včas šetřena a na základě zjištěných skutečností jsou vyzovány důsledky, je vnímáno pozitivně.

Se zavedením whistleblowingového kanálu bezprostředně souvisí další detekční opatření, a to je nastavení a dodržování procesu interního šetření, vč. rozdělení úloh a stanovení osob odpovědných za vedení interního šetření. Cílem interního šetření je primárně „zjednat nápravu a učinit účinná opatření za účelem zabránění opakování situace a zároveň tím dostát požadavku na neustálé zlepšování CMS“.¹¹

Dalším opatřením zmiňovaným Metodikou NSZ je monitoring dodržování pravidel CMS, který podle NSZ „představuje několik různých činností – pravidelné vnitřní a externí audity, kontinuální compliance monitoring procesů s vysokým rizikem vzniku významného pochybení; pro monitoring tohoto typu lze dobře využít systémová

řešení v rámci manažerského informačního systému, která vyhledávají nebo upozorňují na nestandardní operace v rámci finančních toků, objednávek, nakládání s majetkem apod. Monitoring zahrnuje též pravidelnou činnost manažerů ve svých oblastech odpovědnosti. Zvláště rizikové oblasti může monitorovat přímo compliance útvar, který zpravidla provádí i namátkové kontroly.“¹²

Když se v rámci detekčních opatření vrátíme k námi zmíněnému případu, v němž státní zástupce dospěl k závěru o naplnění podmínek vyvinění, zajímal se mj. o doložený přehled compliance incidentů, ke kterému obviněná evidovala popis, výsledek vyšetření i přijatá opatření. Lze tedy doporučit i zjištěné incidenty řádně evidovat, nejen pro případ zásahu OČTŘ, ale rovněž za účelem kontinuálního vylepšování CMS.

C. Pilíř reakce

„Reakcí se rozumí připravenost a schopnost právnické osoby adekvátně reagovat na porušení compliance pravidel.“¹³ Reaktivní opatření by měla být způsobilá adekvátně řešit zjištěné porušení vč. minimalizace potenciálních škod a zamezení obdobných pochybení do budoucna. Jsou nezbytná pro udržení zdravé firemní kultury. Demonstrují schopnost napravit nežádoucí jednání a zavést potřebné změny. Patří sem např. vyvození pracovněprávních důsledků pro viníka, příp. odvolání člena statutárního orgánu a vymáhání vzniklé újmy. Obojí je zajisté způsobilé dát signál ostatním členům organizace, aby se podobných jednání vyvarovali. Dále se může jednat např. o rozhodnutí společnosti podat na podezřelého trestní oznámení, provést *ad hoc* audit a revizi CMS na základě zjištěných nedostatků, resp. na základě compliance reportingu, uskutečnit okamžitá dodatečná školení zaměstnanců na relevantní problematiku, posílit propagaci whistleblowingové linky a další. Zásadní je, aby před zjištěným pochybením organizace nezavírala oči, postavila se k němu čelem a začala jednat co nejrychleji po incidentu. Rychlost a adekvátnost reakce je klíčová v případě argumentace o kvalitním CMS a naplnění podmínek vyvinění ve smyslu § 8 odst. 5 TOPO.

Závěr

Závažné důsledky trestněprávní odpovědnosti by měly vést právnické osoby a členy statutárních orgánů k rozhodnutí nepodceňovat oblast compliance. V této souvislosti mohou jistě i daňoví poradci přispět k osvětě. Pochopení problematiky trestněprávní compliance a začlenění compliance opatření do každodenního chodu právnických osob hraje klíčovou roli v případě, kdy se statutární orgány, zaměstnanci a další v TOPO vyjmenované osoby dopustí trestněprávně relevantního jednání a o právnickou osobu se začnou zajímat OČTŘ. Díky správně nastavenému compliance management systému může právnická osoba naplnit podmínky vyvinění a vyhnout se negativním důsledkům spojeným s odsuzujícím rozsudkem. ■

10 Metodika NSZ, čl. V, bod 26.

11 Metodika NSZ, čl. V, bod 33.

12 Metodika NSZ, čl. V, bod 28.

13 Metodika NSZ, čl. V, bod 29.

Škoda u daňových trestných činů a možnost jejího vymáhání v trestním řízení



Mgr. Michal Sýkora, Ph.D.,

advokát specializující se na trestní právo

Úvod

Tento článek je zaměřen na otázky vzniku škody způsobené tzv. daňovými trestnými činy a možností jejího vymáhání v rámci trestního řízení. Odborná literatura i judikatura jsou v tomto ohledu poměrně jednoznačné a konstantní, přesto nejsou v praxi ze strany orgánů činných v trestním řízení („OČTŘ“) často respektovány.

Zčásti se tak patrně děje z neznalosti skutečnosti, že škodu způsobenou těmito trestnými činy nelze zpravidla uplatňovat v rámci tzv. adhezního řízení.

Zčásti pak jde spíše o procesní opatrnost ve chvíli, kdy není zřejmé, zdali uplatněný nárok nespadá pod některou z výjimek uvedených dále. Takový postup lze považovat za legitimní a souladný se základní zásadou trestního řízení vyjádřenou v § 2 odst. 15 TR,¹ podle níž jsou OČTŘ povinny v každém období řízení umožnit poškozenému plně uplatnění jeho práv, o kterých je třeba ho podle zákona vhodným způsobem a srozumitelně poučit, aby mohl dosáhnout uspokojení svých nároků.

Škoda způsobená daňovými trestnými činy

Do skupiny daňových trestných činů řadíme zejména trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (dále jen „zkrácení daně“) podle § 240 TZ,² neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (dále jen „neodvedení daně“) podle § 241 TZ či nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 TZ.

Nejčastěji páchanými daňovými trestnými činy jsou výše uvedené zkrácení daně podle § 240 TZ a neodvedení daně podle § 241 TZ.³ Znaky základní skutkové podstaty trestného činu podle § 240 TZ naplní ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, poplatek nebo podobnou povinnou platbu⁴ anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.

Znaky základní skutkové podstaty trestného činu podle § 241 TrZ naplní ten, kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění.

Z citovaných skutkových podstat je zřejmé, že trestněprávní rozměr nemá jakékoli zkrácení či neodvedení daně, ale pouze to, které je spácháno ve „větším rozsahu“.

S ohledem na skutečnost, že se jedná o finanční plnění, lze vyjít z hranic stanovených § 138 odst. 1 TZ.⁵ Výše zkrácené či neodvedené daně tak musí činit minimálně 100 000 Kč ve smyslu § 138 odst. 1 písm. c) TZ.

1 Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

2 Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

3 Ze statistik Ministerstva spravedlnosti vyplývá, že za posledních 10 let došlo k 5 275 případům odsouzení fyzických osob a 499 případům odsouzení právnických osob za trestný čin podle § 240 TZ, dále k 1 789 případům odsouzení fyzických osob a 424 případům odsouzení právnických osob za trestný čin podle § 241 TZ. Za stejné období je evidováno pouze 11 případů odsouzení fyzických osob a žádný případ odsouzení právnické osoby za trestný čin podle § 243 TZ. Viz interaktivní dashboard trestní agendy dostupný přes odkaz <https://msp.gov.cz/web/msp/statisticka-udaje-z-oblasti-justice>.

4 Podobné povinné platby jsou podle § 240 odst. 1 TrZ následující: clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek a jiné podobné platby. Mezi ně patří např. i kompenzační bonus, vyplácený na základě zákonů o kompenzačních bonusech přijatých v letech 2020 a 2021 v souvislosti s výskytem koronaviru způsobujícího nemoc COVID-19 (srov. k tomu zejm. č. 1/2023 Sb. rozh. tr. a dále zákony č. 159/2020 Sb., č. 461/2020 Sb., č. 95/2021 Sb. a č. 519/2021 Sb.) či rozhlasový a televizní poplatek (viz č. 36/2021 Sb. rozh. tr.).

5 Tento názor potvrzuje i odborná literatura, viz např. ŠČERBA, F. a kol. *Trestní zákoník. § 205 až 421. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 1950, marg. č. 28. Srov. k tomu i č. 20/2002-I Sb. rozh. tr.

V případě trestného činu zkrácení daně podle § 240 TZ je pak vyšší rozsah (značný či velký) znakem kvalifikované skutkové podstaty podle odst. 2 písm. c), resp. odst. 3 písm. a). Poněkud jinak jsou v tomto ohledu konstruovány znaky kvalifikované skutkové podstaty v případě trestného činu neodvedení daně podle § 241 TZ. K jejich naplnění musí pachatel pro sebe nebo pro jiného získat značný prospěch, resp. prospěch velkého rozsahu.

Formulace výše citovaných skutkových podstat daňových trestných činů neuznává, na rozdíl od jiných trestných činů (srov. např. § 205, § 206, § 209, § 220, § 244 či § 245 TZ), termínu „škoda“, přestože fakticky o škodu jde.

Vzhledem k dalšímu výkladu je vhodné věnovat tomuto termínu hlubší pozornost.

Pojem škody není v českém právním řádu definován, je proto vždy nutno jej interpretovat v kontextu příslušného právního předpisu či odvětví.⁶ TZ sice škodu upravuje, ale pouze v otázce určení její výše (§ 137 TZ), resp. jejích hranic (§ 138 TZ), které mají vliv při naplňování znaků některých kvalifikovaných skutkových podstat. I pro oblast trestního práva se proto vychází především z občanskoprávních předpisů a související judikatury.⁷

Pro všechna právní odvětví je obecně přijímána tzv. diferenční teorie, tedy stanovení rozdílu stavu majetku, který měl nebo mohl mít poškozený nebýt škodné události, a takovým stavem, který nastal na základě protiprávního jednání škůdce nebo škodné události přičitatelné škůdci.⁸ V trestním právu musí být zároveň vždy dána příčinná souvislost mezi trestnou činností a stavem majetku.⁹

Je-li bilance kladná, škoda zpravidla nevzniká (k újmě na majetku nedochází).

Pokud je bilance nulová, je třeba zkoumat, zdali mělo dojít k navýšení majetku a zdali k němu nedošlo důsledkem trestného činu. Tím je právě typicky zkrácení či neodvedení daně (majetek se v důsledku trestného činu nenavýšuje, ač by měl).

Nejčastěji lze o škodě hovořit v případě bilance záporné. Poškozený přichází o část majetku, např. v případě trestného činu krádeže či zpronevěry, ale může se tak stát i v důsledku zkrácení daně v podobě neoprávněného vyplacení přeplatku na dani, což naplňuje znak „vylákání výhody“ (srov. č. 22/2005-I Sb. rozh. tr.).

Z uvedené definice vyplývá, že i v případě daňových trestných činů dochází ke vzniku škody. Nebyt protiprávního jednání škůdce, došlo by na straně příjemce k navýšení jeho majetku, resp. nedošlo by k jeho snížení.¹⁰

Proto není pochyb o tom, že částka, kterou pachatel neposkytl (zkrátil či neodvedl), ač ho tížila daňová povinnost, nebo kterou vylákal jako výhodu, představuje škodu způsobenou trestným činem podle § 240 nebo 241 TZ, resp. bezdůvodné obohacení na straně plátce či poplatníka (srov. č. 22/2005-II Sb. rozh. tr.). Jde však o škodu ve smyslu trestního práva, nikoli v civilistickém smyslu.¹¹

Možnost vymáhání škody způsobené daňovými trestnými činy v trestním řízení

Další otázkou je, zdali je poškozený oprávněn v trestním řízení škodu způsobenou některým z uvedených daňových trestných činů vymáhat.

Zpravidla tomu tak není, neboť nárok státu na zaplacení daně nevzniká až v důsledku trestného činu, ale již tím, že určitý příjem podléhá zdanění podle daňových předpisů. Nejde tedy o nárok na náhradu škody způsobené trestným činem, ale o nárok vyplývající přímo ze zákona (srov. např. č. 34/1987 či č. 22/2005-II Sb. rozh. tr.).

Tento přístup je v judikatuře zastáván dlouhodobě, prezentovalo jej např. již trestní kolegium NS ve svém „Zhodnocení poznatků o soudní praxi při rozhodování o trestných činech proti měně a trestných činech daňových“ publikovaným pod č. 29/1982 Sb. rozh. tr.

6 Nález ÚS ze dne 20. 10. 2009, sp. zn. II. ÚS 1320/08, publikovaný pod č. 218/2009 USn.

7 ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 1832, marg. č. 1.

8 Srov. např. ŠVESTKA, J., DVOŘÁK, J., FIALA, J. a kol. *Občanský zákoník. Komentář. Svazek VI*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014, s. 865, odst. 26; či PETROV, J., VÝTISK, M., BERAN, V. a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 3002 a násl. Z relevantní trestněprávní literatury srov. zejm. PÚRY, F., RICHTER, M. *Trestněprávní pojetí škody na veřejném majetku při jeho správě*. In: Bulletin advokacie, r. 2019, č. 10, s. 17.

9 Úvaha o způsobení škody se musí vždy odvíjet od protiprávnosti jednání, které v případě trestního práva naplňuje znaky skutkové podstaty některého trestného činu. Mezi tímto protiprávním jednáním a zápornou ekonomickou bilancí musí existovat příčinná souvislost. Není-li tomu tak, nelze hovořit o spáchání trestného činu.

10 Ponecháváme v tuto chvíli stranou vývojová stadia trestného činu, tedy přípravu podle § 20 TZ či pokus podle § 21 TZ, při nichž škoda zpravidla nevzniká, výjimkou je pokus kvalifikované skutkové podstaty trestného činu, kdy již určitá škoda vznikla, ale jednání pachatele směřovalo ke způsobení škody vyšší.

11 Srov. nález ÚS ze dne 24. 4. 2018, sp. zn. II. ÚS 3139/17, publikovaný pod č. 80/2018 USn. Dále viz PÚRY, F., VOJTEK, P. *Nároky poškozeného v adhezním řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 91, 92 a 199.

Obecně může v rámci trestního řízení uplatnit poškozený nárok na náhradu škody nebo nemajetkové újmy v penězích nebo k vydání bezdůvodného obohacení (pokud některá z těchto alternativ byla způsobena trestným činem) pouze předepsaným způsobem v rámci tzv. adhezního řízení (srov. § 43 odst. 3 TŘ). Toto řízení netvoří žádnou samostatnou, časově ani jinak formálně oddělenou část trestního procesu, ale splývá s ním, zejména ve stadiu dokazování.¹²

V adhezním řízení lze uplatnit jen takový nárok na náhradu škody nebo nemajetkové újmy způsobené trestným činem, resp. na vydání bezdůvodného obohacení, který lze obecně uplatňovat i v občanskoprávním řízení, resp. v řízení před jiným příslušným orgánem.

Zkrácená nebo neodvedená daň se nevymáhá žalobou v občanskoprávním řízení, na její nedoplatek vydá finanční úřad platební výměr, viz § 147 DŘ.¹³ Tento výměr je sám o sobě podkladem pro doplacení či vymáhání zkrácené nebo neodvedené daně, tedy exekučním titulem ve smyslu § 176 DŘ, § 274 OSŘ¹⁴ či § 40 EŘ.¹⁵

Není proto důvod nahrazovat tento předepsaný postup v rámci adhezního řízení, resp. takový postup se jeví nadbytečným vzhledem k tomu, že smyslem adhezního řízení má být v případě odsuzujícího rozsudku vydání rozhodnutí, které je tímto exekučním titulem. Ten však již v případě platebního výměru existuje.

Návrh poškozeného musí být podán písemně či přednesen nejpozději u hlavního líčení po přednesení obžaloby před zahájením fáze dokazování (§ 206 odst. 2 TŘ).

Odsuzuje-li soud obžalovaného pro trestný čin, kterým způsobil jinému majetkovou škodu nebo nemajetkovou újmu nebo kterým se na úkor poškozeného bezdůvodně obohatil, uloží mu v rozsudku, aby poškozenému nahradil majetkovou škodu nebo nemajetkovou újmu v penězích nebo aby vydal bezdůvodné obohacení, jestliže byl nárok včas uplatněn (§ 228 odst. 1 TŘ).

Pakliže pro vyslovení povinnosti k náhradě škody není podklad, nebo pokud by pro takové rozhodnutí bylo třeba provádět další dokazování, které by podstatně protáhlo trestní řízení, bude poškozený odkázán na řízení ve věcech občanskoprávních, popř. na řízení před jiným příslušným orgánem (§ 229 odst. 1 TŘ). V situaci, kdy v trestním řízení soud přízná poškozenému nárok pouze zčásti, uplatní tento postup ve vztahu ke zbytku jeho nároku

(§ 229 odst. 2 TŘ). Stejně tak bude soud obligatorně postupovat v případě, že obžalovaného zproští obžaloby (§ 229 odst. 3 TŘ).

Uvedené se však uplatní pouze v případě, že právo na náhradu škody uplatňuje oprávněná osoba a o nároku nebylo dosud rozhodnuto.

Pokud uplatňuje práva poškozeného osoba, které toto právo zjevně nepřísluší, soud ji jako poškozenou do trestního řízení nepřipustí (§ 206 odst. 3 věta první TŘ). Podle § 206 odst. 4 TŘ postupuje soud stejně také tehdy, brání-li účasti poškozeného dvě možné okolnosti uvedené v § 44 odst. 2, 3 TŘ. Prvním důvodem je mimořádně vysoký počet poškozených, kdy by výkonem jejich práv mohl být ohrožen rychlý průběh trestního řízení.

Druhým důvodem je skutečnost, že o nároku již bylo rozhodnuto v občanskoprávním nebo v jiném příslušném řízení. Tomuto druhému důvodu odpovídá podle judikatury potenciálně vznesený nárok na náhradu škody způsobené daňovými trestnými činy podle § 240 či § 241 TZ.

Soud by proto měl v případě vznesení takového nároku postupovat podle § 206 odst. 4 TŘ a osobu, která takový nárok vznesla, k hlavnímu líčení nepřipustit. Podle NS je namísto aplikace cit. ustanovení *per analogiam* (srov. č. 39/2014 Sb. rozh. tr.).

Je otázkou, zdali je skutečně zapotřebí analogický výklad, patrně by mohl stačit vhodný, byť třeba rozšiřující, výklad pojmu „jiné příslušné řízení“. Každopádně o takto vypořádaném nároku již následně nemůže být rozhodováno postupem podle § 228 či 229 TŘ.

Z pravidla, že nárok na náhradu škody způsobené daňovými trestnými činy podle § 240 či § 241 TZ nelze uplatňovat v trestním řízení, existuje několik výjimek, které dovodila judikatura (srov. zejména č. 39/2014-II Sb. rozh. tr.).

Za prvé jde o situaci, kdy pachatel jako osoba jednající za právnickou osobu zkrátil nebo neodvedl daň této právnické osoby a finanční úřad následně vydá platební výměr, jímž právnické osobě daň doměří, nicméně je zřejmé, že platební výměr je nevykonatelný,¹⁶ protože právnická osoba nemá žádný majetek, na který by bylo možno vést exekuci.

V případě akciové společnosti či společnosti s ručením omezeným, u níž byl pachatel členem jejího statutárního orgánu, příp. tzv. vlivnou osobou ve smyslu § 71 ZOK,¹⁷ přichází v úvahu vznik

12 PÚRY, F., VOJTEK, P., op. cit. sub 13, s. 1.

13 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

14 Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

15 Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů.

16 Jedná se o formulaci z citovaného rozhodnutí NS. Na myslí se má faktická nevykonatelnost, nikoli vykonatelnost ve smyslu splnění podmínek např. pro exekuci.

17 Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

ručitelského závazku ve smyslu § 159 odst. 3 a § 2910 OZ,¹⁸ resp. § 53 ZOK. Na základě tohoto ručitelského závazku by pachatel mohl být v rámci adhezního řízení zavázán k náhradě škody způsobené trestným činem nebo k vydání bezdůvodného obohacení získaného trestným činem podle § 240 TZ, příp. podle § 241 TZ.

Na počátku hlavního líčení, kdy se o připuštění poškozeného s jeho nárokem musí rozhodnout, však ještě nemusí být postaveno najisto, zdali je platební výměr skutečně nevykonatelný. Postup podle § 206 odst. 4 TŘ *per analogiam* by proto v tuto chvíli mohl být předčasný.

Otázkou je, jak s takovým nárokem naložit, pokud až z dokazování u hlavního líčení vyplyne, že platební výměr je nevykonatelný. Soudy v takovém případě často umožňují poškozenému uplatnit jeho nárok na náhradu škody a teprve na konci hlavního líčení příp. postupují podle § 229 TŘ, tedy odkáží poškozeného na řízení ve věcech občanskoprávních. Jde o řešení odpovídající výše citované zásadě podle § 2 odst. 15 TŘ.

Druhým případem výjimky z nemožnosti uplatnit v trestním řízení nárok na náhradu škody způsobené některým z uvedených daňových trestných činů, který ve své judikatuře uvádí NS (opět viz č. 39/2014-II Sb. rozh. tr.), je situace, kdy pachatelem trestného činu podle § 240 či § 241 TZ je osoba, která není plátcem ani poplatníkem daně, na jejíž nedoplatek byl vydán platební výměr. Pachatelem uvedených trestných činů totiž může být kdokoli (srov. č. 25/1968 Sb. rozh. tr.). Ani jeden z uvedených trestných činů nevyžaduje spáchání konkrétním nebo speciálním subjektem.¹⁹

I za této situace proto lze uvažovat o možném připuštění poškozeného s jeho nárokem do adhezního řízení. Nicméně, jak upozorňuje odborná literatura, žádné judikaturní rozhodnutí nebylo v tomto smyslu zatím učiněno.²⁰

Zajímavou situací je, pokud již uplynula lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 DŘ. Jedná se o prekluzi, daň již v rámci daňového řízení stanovit nelze.²¹

Prekluze je rovněž jednou z obecných zákonných překážek, které brání rozhodnutí o uplatnění nároku v adhezním řízení. Poškozený, je-li prekluze jeho nároku zřejmá před zahájením dokazování, proto nebude připuštěn k trestnímu řízení se svým nárokem na náhradu škody, nemajetkové újmy nebo vydání bezdůvodného obohacení usnesením soudu podle § 206

odst. 4 TŘ *per analogiam*, a vyšla-li tato skutečnost najevo později, je soud povinen rozhodnout o prekludovaném nároku podle § 229 TŘ a poškozeného odkázat na řízení ve věcech občanskoprávních.²²

Z judikatury vyplývá, že i v trestním řízení, v němž se rozhoduje o nároku poškozeného na náhradu škody způsobené trestným činem, lze ve výjimečných případech považovat námitku promlčení, kterou vznesl obviněný vůči uplatněnému nároku poškozeného na náhradu škody, za výkon práva, jenž je v rozporu s dobrými mravy ve smyslu § 3 odst. 1 OZ, a v důsledku toho není vyloučeno přiznat poškozenému i promlčený nárok na náhradu škody (viz např. usnesení NS ze dne 11. 8. 2010, sp. zn. 7 Tdo 498/2010, publikované pod č. T 1315).

Nicméně tento závěr nelze uplatnit v případě prekluze (právo není jen oslabeno jako v případě promlčení, ale zcela zaniká), k níž navíc soud (i trestní) musí přihlížet z úřední povinnosti (srov. k tomu náleží ÚS ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, publikovaný pod č. 38/2009 USn.).

DŘ navíc obsahuje vlastní řešení situace, kdy se prokáže, že ke zkrácení či neodvedení daně, resp. vylákání výhody, došlo v důsledku trestné činnosti. Je jím § 148 odst. 6 DŘ, podle něhož lze v takovém případě daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí trestního soudu právní moci, a to bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.²³

Již na počátku hlavního líčení by mělo být zřejmé, zdali je lhůta pro stanovení daně prekludována, a postup podle § 206 odst. 4 TŘ *per analogiam* by neměl činit obtíže. Autorovi článku je však z praxe znám minimálně jeden případ, kdy finanční úřad uplatnil nárok na náhradu škody v trestním řízení s velmi podrobným vysvětlením, proč je nárok ve smyslu § 148 DŘ prekludován. Soud však podle § 206 odst. 4 TŘ *per analogiam* nepostupoval (ani nevysvětlil proč) a umožnil uplatnění nároku, což nelze považovat za správný postup.

Namísto proto bude rozhodnout o tomto nároku podle § 229 TŘ a odkázat poškozeného na řízení ve věcech občanskoprávních, i pokud by došlo k odsouzení obžalovaných. Řízení před soudem prvního stupně není doposud ukončeno.

Pokud by však soud přiznal nárok na náhradu škody, šlo by o odvolací důvod podle § 258 odst. 1 písm. f) TŘ, podle něhož

18 Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

19 K těmto pojmům viz např. ŠÁMAL, P., GRÍVNA, T., BOHUSLAV, L., NOVOTNÝ, O., HERCZEG, J., VANDUCHOVÁ, M. a kol. *Trestní právo hmotné*. 9. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, s. 198 a násl.

20 PÚRY, F., VOJTEK, P., op. cit. sub 13, s. 92.

21 Blíže viz např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T. *Daňový řád. Komentář*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 656 a násl.

22 Viz GRÍVNA, T., VÁLKOVÁ, H. a kol. *Oběti trestných činů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 646.

23 Více k tomuto institutu viz např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T., op. cit. sub 23, s. 679 a násl.

odvolací soud zruší napadený rozsudek, resp. jeho část (v tomto případě výrok o náhradě škody), je-li rozhodnutí o uplatněném nároku poškozeného v přezkoumávané části rozsudku nesprávné.

Závěr

Z výše uvedeného vyplývá, že zkrácená či neodvedená daň nebo výhoda vylákaná na některé z povinných plateb je ve smyslu trestního práva škodou.

Zpravidla ji však nelze vymáhat v rámci adhezního řízení, neboť nárok na její vymáhání vzniká již podle veřejnoprávních (daňo-

vých) předpisů. Pokud se poškozený přesto pokusí svůj nárok uplatnit, je namíste postupovat podle § 206 odst. 4 TŘ *per analogiam*.

Z uvedeného pravidla však existují výjimky dovozené judikaturou NS:

- trestného činu se dopustí pachatel jednající za právnickou osobu, u níž nebude platební výměr vymahatelný,
- trestného činu se dopustí osoba, která není plátcem ani poplatníkem daně.

Žádné další výjimky nejsou doposud z odborné literatury ani z praxe známy. ■

K účinné lítosti jako prostředku nápravy škodlivého následku daňových trestných činů



JUDr. Zbyněk Žďárský,

státní zástupce, zástupce ředitelky odboru trestního řízení Nejvyššího státního zastupitelství

Článek upozorňuje na určitá specifika institutu účinné lítosti jako jednoho z důvodů zániku trestní odpovědnosti, konkrétně v případech pokračujících daňových trestných činů. V této souvislosti zdůrazňují požadavek správného vymezení skutku, totožnosti a jednoty skutku, jakož i dílčího útoku pokračujícího daňového trestného činu jako nezbytného předpokladu zákonného postupu. Připomíná odlišné vnímání tzv. obecné a zvláštní (speciální) účinné lítosti obecnými soudy a soudem Ústavním, s požadavkem na změnu tohoto stavu *de lege ferenda*. Hledá odpovědi na otázky související se správnou aplikací účinné lítosti jako okolnosti odůvodňující zastavení trestního stíhání vedeného pro skutek, jenž je ve smyslu § 12 odst. 12 TŘ dílčím útokem pokračujícího (daňového) trestného činu. V této souvislosti připomíná i prvorepublikovou judikaturu NS a poukazuje na jisté obtížnosti a z nich pramenící občasná pochybení, ke kterým v aplikační praxi OČTŘ v obdobných případech dochází.

I. K institutu účinné lítosti v trestním právu hmotném

Účinná lítost, resp. zvláštní ustanovení o účinné lítosti, je významným institutem trestního práva hmotného, který odůvodňuje zánik trestní odpovědnosti s procesními důsledky ve formě rozhodnutí o zastavení trestního stíhání podle § 172 odst. 1 písm. f) TŘ¹ nebo rozhodnutí soudu o zproštění obžaloby podle § 226 písm. e) TŘ. Spolu s promlčením trestní odpovědnosti patří k obecným důvodům zániku trestní odpovědnosti uvedeným v obecné části TZ.² Okolnosti, které účinnou lítost zakládají, tudíž představují zákonem aprobovanou výjimkou z obecné trestnosti pachatele, aniž by to současně znamenalo porušení zásady *ex iniuria ius non oritur* (z bezpráví právo vzejít nemůže). Z trestněprávního hlediska spočívá podstata účinné lítosti v tom, že pachatel trestného činu, který byl již dokonán, svou vlastní aktivní činností dobrovolně zamezí nebo napraví škodlivý následek trestného činu, na který se účinná lítost vztahuje. Jejím smyslem je zejména motivovat pachatele slibem beztrestnosti k tomu, aby zamezil škodlivému následku spáchaného trestného činu, nebo aby takový následek napravil.³

V TZ je účinná lítost upravena celkem v šesti ustanoveních způsobem ne zcela korespondujícím s úpravou obsaženou v trestním zákoně účinném do 31. 12. 2009.⁴ Jedná se o § 33, který upravu-

1 Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TŘ“).

2 Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, účinný od 1. 1. 2010 (dále jen „TZ“).

3 ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 2233.

je účinnou lítostí ve vztahu k celkem 58 trestným činům uvedeným ve zvláštní části TZ, vč. trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ (dále též „zkrácení daně“). Dále jde o pět zvláštních (speciálních) ustanovení o účinné lítosti, a to § 197 vztahující se k trestnému činu zanedbání povinné výživy podle § 196, § 242 vztahující se k trestnému činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 (dále též „neodvedení daně“), § 248a vztahující se k trestnému činu porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže, § 312b vztahující se k trestnému činu účasti na teroristické skupině a § 362 ve vztahu k trestnému činu účasti na organizované zločinecké skupině. Z trestního zákona byla kromě ustanovení o tzv. obecné lítosti vztahující se (rovněž) ke zkrácení daně „převzata“ ustanovení o účinné lítosti ve vztahu k trestnému činu zanedbání povinné výživy a neodvedení daně; naopak „převzata“ nebylo zvláštní ustanovení o účinné lítosti podle § 163 trestního zákona vztahující se k trestnému činu podplácení a trestnému činu nepřímého úplatkářství.

Z uvedeného je zřejmé, že ustanovení o účinné lítosti podle § 33 TZ má oproti účinné lítosti u „neodvedení daně“ dopad mnohem širší. Účinnou lítostí zde zaniká trestní odpovědnost nejen v případech těchto trestných činů, nýbrž i všech těch, které jsou k nim v poměru subsidiarity; účinky účinné lítosti zde tedy jsou širší, než je tomu u zániku trestní odpovědnosti za přípravu k trestnému činu nebo za pokus trestného činu (srov. § 20 odst. 3 a § 21 odst. 3 TZ).⁵

Zvláštní ustanovení o účinné lítosti obsahuje zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.⁶ Podle § 11 odst. 1 TOPO *trestní odpovědnost právnické osoby zaniká, jestliže dobrovolně upustila od dalšího protiprávního jednání a (i) odstranila nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem, anebo škodlivému následku zamezila nebo škodlivý následek napravila, nebo (ii) učinila státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu o trestném činu oznámení v době, kdy nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem, mohlo být ještě odstraněno nebo škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno*. Výčet trestných činů, u kterých je zánik trestní odpovědnosti právnické osoby účinnou lítostí vyloučen, obsahuje § 11 odst. 2 TOPO. Daňové trestné činy však v tomto negativním výčtu obsaženy nejsou.

Účinná lítost zaručuje pachatelům beztrestnost, avšak současně ochraňuje zájmy chráněné TZ před závažnými škodlivými následky některých trestných činů, vč. trestných činů daňových. Ochrana těchto zájmů dává zákonodárci přednost před zájmem na potrestání pachatele. Účinná lítost předpokládá dokonání trestný čin. Musí zde však být ještě možnost napravit škodlivý následek,

nebo zabránit škodlivému následku. Škodlivým následkem je zde takový následek, který vzniká dokonáním trestným činem. Zahrnuje účinek i těžší následek a rozumí se jím i nezaviněný následek způsobený trestným činem. Právě tomuto škodlivému následku musí pachatel zamezit nebo ho napravit. U ohrožovacích trestných činů musí pachatel odstranit další ohrožení uvedených objektů a odvrátit hrozící poruchu. Dále musí napravit vzniklé poruchy, tj. alespoň v podstatných rysech uvést věci do původního stavu. Tam, kde věc nelze uvést do původního stavu, nepřichází účinná lítost v úvahu. Peněžitá náhrada způsobené škody v takových případech nestačí.⁷

Zamezení škodlivému následku trestného činu, resp. jeho náprava, je základní výchozí podmínkou účinné lítosti podle § 33 TZ, a to podmínkou alternativní k oznámení trestného činu, které ovšem směřuje ke stejnému cíli, tedy zamezení nebo nápravě škodlivého následku spáchaného činu. Právě to je tím, co opodstatňuje zánik trestní odpovědnosti v případech spadajících pod režim tohoto zákonného ustanovení.

Zamezit nebo napravit je třeba škodlivý následek jako celek, tedy veškeré újmy, které ho představují, nikoli jen některé z nich, byť by šlo o újmy nejzávažnější. Škodlivým následkem se přitom v tomto kontextu rozumí celé porušení zájmu, vztahu nebo hodnoty chráněné TZ. Tento následek může mít hmotnou podobu (např. ve formě způsobené škody nebo způsobeného ublížení na zdraví), ale i podobu nehmotné újmy (např. ve formě psychické nebo morální škody). Dokud takovýto škodlivý následek již dokonání trestného činu toliko hrozí, je možné mu zamezit, poté co již nastal, přichází v úvahu pouze jeho náprava, což bude typické právě u daňových trestných činů.

Zamezení škodlivému následku tedy znamená zabránění jeho vzniku. Z logiky věci vyplývá, že možné je pouze v případech trestných činů, u nichž není jeho způsobení spojeno s jejich dokonáním, tedy u ohrožovacích trestných činů a u trestných činů předčasně dokonáných. *Napravení škodlivého následku* trestného činu spočívá v odstranění újmy již vzniklé spáchaním trestného činu, resp. uvedením věcí do původního stavu⁸ (*restitutio in integrum*). Touto restitucí se především napravují způsobené škody a zamezuje se dalšímu pokračování nechtěného (protiprávně nastoleného) negativního právního stavu. Způsoby obnovení původního stavu mohou být velice různorodé s ohledem na specifické okolnosti toho kterého případu, avšak vždy vyžadují aktivní činnost pachatele, tedy např. i úhradu zkrácené daně. Škodlivý následek musí napravit pachatel trestného činu. Učiní-li tak někdo jiný bez jeho přičinění, nelze mu to přičíst a dovést zánik

4 Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, účinný do 31. 12. 2009 (dále jen „trestní zákon“).

5 NOVOTNÝ, F. a kol. *Trestní zákoník 2010*. Praha: Eurounion, 2010, s. 114.

6 Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TOPO“).

7 NOVOTNÝ, O., a kol. *Trestní právo hmotné. I. obecná část*. Praha: Codex, 1995, s. 181–183.

8 SOTOLÁŘ, A. § 33. In: DRAŠTÍK, A., FREMR, R., DURDÍK, T., RŮŽIČKA, M., SOTOLÁŘ, A. a kol. *Trestní zákoník. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, s. 267.

jeho trestní odpovědnosti. Na druhé straně, stane-li se tak na základě vlastní aktivity pachatele, nebrání zániku jeho trestní odpovědnosti to, že následek jím spáchaného činu byl napraven s přispěním nebo pomocí dalších osob, jak o tom bude pojednáno dále. Nemožnost uvedení záležitostí do původního stavu alespoň v zásadních rysech pak fakticky užití obecné účinné lýtosti podle § 33 TZ vylučuje.

Je nesporné, že účinná lýtost, resp. zvláštní ustanovení o účinné lýtosti, jsou v praxi orgánů činných v trestním řízení („OČTŘ“) instituty poměrně frekventovanými. Snad i z tohoto důvodu stojí za to zamyslet se nad možnostmi jejich aplikace u daňových trestných činů,⁹ zvláště pak těch pokračujícího charakteru.

II. K účinné lýtosti u daňových trestných činů

Znaky základní skutkové podstaty trestného činu **zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ** naplní ten, *kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti*. V praxi OČTŘ není vždy terminologicky respektováno, že znakem objektivní stránky tohoto trestného činu není „škoda“¹⁰ nýbrž „rozsah“ zkrácení daně, cla či jiné povinné platby nebo vylákání výhody na některé z povinných plateb, a to *větší rozsah* (tj. rozsah převyšující 100 000 Kč) v případě základní skutkové podstaty, *značný rozsah* (tj. rozsah převyšující 1 mil. Kč) a *velký rozsah* (tj. rozsah převyšující 10 mil. Kč) u skutkových podstat kvalifikovaných. Při určení rozsahu se sice vychází z hranic pro stanovení výše škody stanovených TZ,¹¹ avšak jedná se o pojem svou podstatou odlišný. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je trestným činem úmyslným. V případě daně proto postačí i nepřímý (eventuální) úmysl k tomu, že daň je zkracována. Na takový úmysl je třeba usuzovat z charakteru a způsobu celého jednání pachatele a z okolností, za nichž k tomuto jednání došlo. Příprava tohoto trestného činu je trestná.

Rozsah zkrácení daně musí OČTŘ řešit samostatně jako předběžnou otázku podle § 9 odst. 1 TR a nemohou bez dalšího přejímat výsledky, k nimž v tomto směru dospěl finanční úřad či jiný správce příslušné daně.¹²

Proto se v otázce rozsahu zkrácení daně mohou lišit výsledky daňového a trestního řízení. Správce daně totiž na rozdíl od OČTŘ nemusí dospět k závěru o existenci daňové povinnosti a o její výši jen na podkladě dokazování, ale je oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň příp. i podle pomůcek, které má správce daně k dispozici nebo které si opatří bez součinnosti s daňovým subjektem, a to právě tehdy, jestliže daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost podat daňové přiznání, anebo správce daně může základ daně a daň sjednat v dohodě s daňovým subjektem.

Znaky základní skutkové podstaty trestného činu **neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TZ** naplní ten, *kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti*. Ani u tohoto trestného činu není znakem objektivní stránky způsobení škody, nýbrž nesplnění zákonné povinnosti zaměstnavatelem nebo plátcem ve *větším rozsahu* (tj. stejně jako u „zkrácení daně“ v rozsahu převyšujícím 100 000 Kč) v případě skutkové podstaty základní, resp. získání *značného prospěchu* (tj. prospěchu převyšujícího 1 mil. Kč) a *prospěchu velkého rozsahu* (tj. prospěchu převyšujícího 10 mil. Kč) pachatelem či jinou osobou v případě skutkových podstat kvalifikovaných. Na rozdíl od „zkrácení daně“ příprava „neodvedení daně“ není trestná; stejně jako v případě „zkrácení daně“ je i trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby trestným činem úmyslným, přičemž postačí i úmysl nepřímý.

Podle § 33 TZ trestní odpovědnost za trestný čin *zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 téhož zákona* a za trestný čin *nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 téhož zákona, zaniká, jestliže pachatel dobrovolně škod-*

9 Z hlediska systematiky TZ jsou trestné činy daňové, poplatkové a devizové zařazeny mezi trestné činy hospodářské upravené v části druhé (tj. ve zvláštní části), hlavě VI. Z důvodů předznamenanych zvolením tématem tohoto příspěvku rozumíme „daňovými trestnými činy“ výlučně trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ a trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TZ. V dalších částech příspěvku proto nebude věnována pozornost trestnému činu *nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení* podle § 243 TZ, jakkoli i ve vztahu k němu lze institut účinné lýtosti podle § 33 TZ použít a přestože i u něj můžeme bezesporu dovozovat pokračující charakter. Režimu účinné lýtosti však tento trestný čin podléhá až od 1. 1. 2010, když odpovídající trestný čin podle § 148b trestního zákona tomuto režimu nepodléhal. Ani za účinnosti TZ pak režimu účinné lýtosti nepodléhají trestné činy *porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží* podle § 244 TZ a trestný čin *padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti* podle § 245 TZ, které by snad bylo možné považovat za trestné činy daňové v širším smyslu.

10 Podle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, je škoda představovaná újmou na jmění – srov. § 2894 odst. 1 OZ. Jedná se tedy výlučně o majetkovou (nikoli nemajetkovou) újmu.

11 Podle § 138 odst. 1 TZ se pro účely tohoto zákona rozumí a) škodou *nikoli nepatrnou* škoda dosahující částky nejméně 10 000 Kč, b) škodou *nikoli malou* škoda dosahující částky nejméně 50 000 Kč, c) *větší* škodou škoda dosahující částky nejméně 100 000 Kč, d) *značnou* škodou škoda dosahující částky nejméně 1 mil. Kč a e) škodou *velkého rozsahu* škoda dosahující částky nejméně 10 mil. Kč. Podle § 138 odst. 2 TZ se těchto částek užije obdobně pro určení výše prospěchu, nákladů k odstranění následků poškození životního prostředí a hodnoty věci.

12 Rozhodnutí publikovaná pod č. 27/1979 a č. 20/2002-III. Sb. rozh. tr.

livému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno; oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému.

Podle § 242 TZ trestní odpovědnost za trestný čin *neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 téhož zákona zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vylašovat rozsudek.* Tato podmínka je splněna i tehdy, došlo-li ke splnění takové povinnosti až po vyhlášení odsuzujícího rozsudku soudu prvního stupně, který byl zrušen odvolacím soudem, ale dříve, než soud prvního stupně počne vylašovat nový rozsudek.¹³ Jakkoli zákon u „neodvedení daně“ – na rozdíl od účinné lítosti u „zkrácení daně“, nevyžaduje „dobrovolnost“ v jednání pachatele, ustálená soudní praxe nicméně aktivní jednání pachatele směřující k odstranění škodlivého následku vyžaduje, byť za určitých podmínek nevyklučuje současné uplatnění „prvku nedobrovolnosti“, resp. „donucení“, jak bude uvedeno dále.

K uvedenému je nutné zdůraznit, že podle § 242 TZ k zániku trestní odpovědnosti dojde tím, že obviněný splní podmínky v tomto ustanovení vymezené, avšak je-li současně prokázáno, že čin je trestným činem podle § 241 TZ, spáchal jej obviněný a v dostatečném rozsahu. Obecně lze za rozhodný okamžik brát dobu, kdy dojde k úhradě celé v obžalobě uváděné částky osobě, vůči níž pachatel tohoto trestného činu byl povinen platby hradit. Není tedy rozhodné, kdy o tom, že došlo k zániku trestní odpovědnosti, rozhoduje soud, neboť jeho rozhodnutí v tomto smyslu má již jen deklaratorní charakter, protože podmínky, za kterých tato skutečnost nastane, stanoví zákon. Jediné, co je soud o této skutečnosti rozhodující povinen posoudit, je to, zda bylo na základě provedení dokazování spolehlivě zjištěno, že nepřichází v úvahu zastavení trestního stíhání pro některý z příznivějších důvodů obsažených pod písm. a) až e) § 172 odst. 1 TR.¹⁴

Ve vztahu k zániku trestní odpovědnosti právnické osoby z komentářové literatury¹⁵ vyplývá, že zánik trestní odpovědnosti fyzické osoby, jejíž jednání je právnické osobě přičítáno (vytýkáno) ve smyslu § 8 odst. 1, 2 TOPO, v důsledku účinné lítosti nemá automaticky vliv na existenci či případný zánik trestní odpovědnosti právnické osoby. V případě právnické osoby je vyžadováno, aby jako samostatný subjekt práva sama svým jednáním naplnila podmínky, které zákon stanovuje k institutu účinné lítosti (srov. § 11 odst. 1 TOPO). Je přitom bez významu, která z fyzických osob, jejíž jednání je právnické osobě přičítáno, tak za právnickou osobu učiní. Jestliže tak však učiní jiná osoba nebo sice

tato osoba, nikoli však za právnickou osobu, pak by nebyly naplněny podmínky účinné lítosti podle § 11 TOPO u trestně odpovědné právnické osoby.¹⁶ Není přitom rozumný důvod, který by bránil uplatnění této úvahy jak v případě speciální účinné lítosti podle § 242 TZ ve vztahu k trestnému činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TZ, tak v případě obecné účinné lítosti podle § 33 TZ, tedy (mj.) ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ.

Za zamezení škodlivého následku ve smyslu § 33 písm. a) TZ a § 11 odst. 1 písm. a) TOPO nutno považovat zabránění jeho vzniku. Zamezení škodlivého následku je proto možné jen u ohrožovacích trestných činů a u trestných činů předčasně dokonáných, dokud nevznikla porucha. Odstraněním nebezpečí se tu odvrací možnost vzniku poruchy, jež hrozí chráněnému zájmu. Jestliže již vznikla porucha, přichází v úvahu jen napravení škodlivého následku. Napravení škodlivého následku předpokládá, že sice již vznikla porucha chráněného zájmu, ale pachatel odstranil způsobené změny na chráněném zájmu, a tím v podstatě obnovil stav, který byl před jeho činem (např. dodatečně přiznal a zaplatil daň zkrácenou trestným činem podle § 240 odst. 1 TZ). Otázku, zda byl zamezen nebo napraven škodlivý následek, je třeba vždy posuzovat podle konkrétních okolností případu. Přitom je nutno zamezit nebo napravit všechny významnější újmy (škody), které mají povahu škodlivého následku.

Podmínkou účinné lítosti ve všech případech (zamezení nebo napravení škodlivého následku, oznámení o trestném činu) je dobrovolné jednání pachatele. Pachatel jedná dobrovolně, jestliže splní podmínky účinné lítosti z vlastní vůle, u úmyslných trestných činů založené na vědomí možnosti uskutečnit trestnou činnost. Nezáleží zde na pohnutce pachatele, kterou může být i obava z odhalení trestného činu a z trestních následků. Dobrovolnost jednání pachatele ve smyslu § 33 TZ a § 11 TOPO totiž není vyloučena jen proto, že pachatel jednal pod vlivem obecné obavy z možného trestního stíhání. Tato obava nijak nevyklučuje dobrovolnost napravení škodlivého následku trestného činu. Vždy záleží na konkrétních okolnostech případu v tom směru, nakolik je trestní stíhání v době napravení škodlivého následku trestného činu reálné, s jakou mírou bezprostřednosti hrozí, v jakém rozsahu a komu jsou známé skutečnosti ukazující na to, že byl spáchán trestný čin, apod. Jestliže pachatel napravil škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska bezprostředně ještě nehrozilo trestní stíhání, pak dobrovolnost jeho jednání ve smyslu § 33 TZ není vyloučena, i když jednal obecně z obavy před trestním stíháním, avšak nikoli pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání.¹⁷

13 Přiměřeně rozhodnutí publikované pod č. 54/1971 Sb. rozh. tr. a rozsudek NS ze dne 14. 6. 2023, sp. zn. 8 Tz 46/2023. Dále viz ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2458–2461.

14 Rozhodnutí NS ze dne 4. 11. 1998, sp. zn. 3 Tz 119/98, a rozsudek NS ze dne 14. 6. 2023, sp. zn. 8 Tz 46/2023.

15 ŠÁMAL, P. § 11. In: ŠÁMAL, P., DĚDIČ, J., GRIVNA, T., PŮRY, F. ŘÍHA, J. *Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018, s. 300.

16 Usnesení NS ze dne 14. 11. 2018, sp. zn. 4 Tdo 1368/2018, a navazující náleží ÚS ze dne 16. 7. 2019, sp. zn. I. ÚS 448/19.

Naopak – rozhodnutí pachatele není dobrovolné, jestliže ho k němu vede vědomí (třeba i mylné), že jeho trestný čin je již prozrazen, nebo jedná-li pod tlakem již bezprostředně hrozícího, či dokonce zahájeného trestního stíhání.¹⁸ O dobrovolnost rovněž nejde, vyčkává-li pachatel s odstraněním škodlivého následku na to, zda příslušný orgán odhalí jeho trestný čin (např. jestli finanční úřad zjistí nelegální daňový únik), resp. zda ho takový orgán oznámí OČTŘ.

Platí, že zvláštní účinná lítost podle § 242 TZ je ve vztahu speciality k obecné účinné lítosti podle § 33 TZ.¹⁹ OČTŘ pak ve své dosavadní praxi striktně respektují nejen zmíněné věcné kritérium rozlišování obou druhů účinné lítosti – tedy kritérium právní kvalifikace skutku, ale i jejich vzájemný vztah. Rozdílná úprava účinné lítosti představovaná § 33 a 242 TZ vyplývá z odlišné povahy postihovaného jednání, kdy trestný čin podle § 240 TZ postihuje zkrácení daně nebo podobné povinné platby, které je svou povahou zpravidla podvodným jednáním, zatímco trestný čin podle § 241 TZ cílí na „pouhé“ neodvedení takové povinné platby. Proto je možné v tomto případě dosáhnout účinné lítosti pouhým dodatečným splněním povinnosti.²⁰

Kvalitativními parametry a vzájemným vztahem účinné lítosti podle § 33 TZ v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a zvláštního ustanovení o účinné lítosti podle § 242 TZ, se v minulosti zabýval i Ústavní soud („ÚS“).²¹ Učinil tak se závěrem, že § 240 a 241 TZ definují typově shodnou trestnou činnost směřující proti daňové povinnosti neodvedení a zkrácení. Pojem „neodvedení“ je přitom z terminologického hlediska významnějším zásahem do chráněného zájmu státu. Tomuto pojmu je v § 242 TZ poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti, poskytující možnost projevit ji kdykoli až do okamžiku, než nalézací soud vyhlásí rozsudek. Naopak terminologicky užšímu pojmu „zkrácení“ je poskytnuta pouze obecná ochrana, upravená v § 33 TZ, v níž není lhůta pro projevení účinné lítosti stanovena. V předmětném nálezu však ÚS označil za nepřijatelné, aby soudy posuzovaly lhůty k uplatnění účinné lítosti pro obdobnou trestnou činnost tak rozdílně. Tedy, aby lhůta zjištěná interpretací obecného ustanovení byla nepoměrně kratší než lhůta stanovená zákonem pro jednání, jehož dopad je závažnější.

Řada autorů následně připomněla, že ÚS se svým názorem dalece odchýlil od názoru respektovaného do té doby obecnými sou-

dy (vč. soudu Nejvyššího), podle kterého se jedná o účinnou lítost v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby pouze tehdy, pokud pachatel nejednal pod vlivem reálné hrozby trestního stíhání (tedy jednal tzv. dobrovolně, pozn. Z. Ž.). Ve světle nálezu ÚS došlo *de facto* k rozšíření speciální koncepce účinné lítosti podle § 242 TZ platné pro „neodvedení daně“ i na „zkrácení daně“ podle § 240 TZ. Předmětný nálezh byl odbornou veřejností hodnocen kriticky s tím, že každý daňový subjekt *de facto* podporuje v tom, aby se pokoušel o zkrácení daní, a pokud by byl odhalen, daň doplatil, čímž by dosáhl zániku trestní odpovědnosti. ÚS tím dal ustanovení o účinné lítosti zcela chybný impuls, neboť dotyčným daňovým subjektům poskytl příliš dlouhou trvajícím možnost dosáhnout zániku trestní odpovědnosti na základě účinné lítosti, tedy ještě i tehdy, kdy má již správce daně k dispozici příslušné informace o zatajených příjmech. Někteří z publikujících autorů v této souvislosti připomněli, že se záměrem předejít tomuto škodlivému efektu zavedlo např. Německo i Rakousko omezení zániku trestní odpovědnosti, a to tak, že – stručně řečeno – zánik trestní odpovědnosti již není možný, pokud je čin již odhalen nebo pokud již bylo zahájeno trestní stíhání v této věci nebo již byla zahájena daňová kontrola.²²

Názor ÚS o rovných podmínkách a důsledcích užití speciální účinné lítosti podle § 242 TZ a obecné účinné lítosti podle § 33 TZ (zde ve vztahu k trestnému činu podle § 240 TZ) ve své pozdější rozhodovací činnosti revidoval a v zásadě jej označil za překonaný NS. Vysvětlil, že nálezh vychází z jiného vztahu trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 trestního zákona a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 trestního zákona, když z hlediska povahy a závažnosti (společenské škodlivosti) je tomu podle nové úpravy již jinak, neboť pojem zkrácení daně (jiné povinné platby) ve smyslu § 240 odst. 1 TZ vyjadřuje významnější zásah do chráněného zájmu státu než neodvedení daně (jiné povinné platby), neboť při zkrácení daně jde ve své podstatě o podvodné jednání (subjekt uvádí správce daně v omyl, zatajuje mu podstatné skutečnosti apod.), které je nepochybně závažnější než pouhé neodvedení daně, aniž by subjekt daně cokoli zkracoval či zatajoval, což zákonodárce v TZ správně vyjádřil i rozdílnými trestními sazby zejména ve vyšších odstavcích § 240 a 241 TZ, které vyjadřují vzájemnou typovou společenskou škodlivost obou trestných činů ve smyslu § 12 odst. 2 TZ.²³

17 Usnesení NS ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000, publikované pod č. 35/2001 Sb. rozh. tr., a ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014.

18 Rozhodnutí NS ze dne 31. 10. 1964, sp. zn. Tz 69/64, publikované pod č. 2/1965 Sb. rozh. tr.

19 ŠÁMAL, P. a kol., op. cit. sub. 3, s. 2233.

20 Důvodová zpráva k § 33 TZ. K pokračujícímu charakteru „zkrácení daně“ viz též PŮRY, F. Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků. *Trestněprávní revue*, 2005, č. 1, s. 1.

21 Nálezh ÚS ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08. ÚS zde kriticky reagoval na dosavadní restriktivní výklad vztahu obou účinných lítostí a podmínek jejich aplikace NS, kdy, jak známo, NS vylučuje analogické použití zvláštního ustanovení o účinné lítosti podle § 242 TZ v případě dodatečného zaplacení daně u trestného činu podle § 240 TZ.

22 VORLÍČKOVÁ, L. Nový daňový řád přináší prolomení prekluzivní lhůty v případě uplatnění účinné lítosti u daňových trestných činů. *Právní rozhledy*, 2010, č. 11, s. 393. Viz též KOUDELA, R. Zánik trestnosti daňových trestných činů v důsledku účinné lítosti. *Trestněprávní revue*, 2010, č. 6, s. 183.

23 Usnesení NS ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014.

NS při této jistě racionální argumentaci setrval na svém dřívějším (dosavadním) právním názoru, že dodatečné zaplacení daně v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ není důvodem pro analogické použití zvláštního ustanovení o účinné lítosti podle § 242 TZ, které se týká zániku trestní odpovědnosti za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 241 TZ. Na takovou příp. projevovanou lítost lze aplikovat za splnění stanovených podmínek pouze obecné ustanovení o účinné lítosti obsažené v § 33 TZ.²⁴ S respektováním těchto premis se tato názorová koncepce také uplatňuje v recentní rozhodovací činnosti obecných soudů i orgánů přípravného řízení trestního.

II.1. Specifika účinné lítosti v souvislosti s daňovou kontrolou

Jestliže pachatel dodatečně splní svou daňovou povinnost až na podkladě výsledků daňové kontroly, byť ještě před zahájením trestního stíhání, nejedná dobrovolně o své vlastní vůli, ale už pod hrozbou zcela bezprostředně hrozícího trestního stíhání. Již v době zahájení daňové kontroly jsou totiž činěny konkrétní úkony, které mají prokázat skutečnosti svědčící o případném zkrácení daně, a tedy v konečném důsledku o tom, že byl spáchán trestný čin.²⁵ Účinná lítost podle § 33 TZ je vázána mj. na podmínku, že pachatel úplně napraví škodlivý následek, a její splnění co do rozsahu a obsahu škodlivého následku je nutno posuzovat *ex tunc*, tedy podle doby, kdy byl spáchán trestný čin, nikoli *ex nunc*, tedy podle doby, kdy přichází v úvahu napravení škodlivého následku.²⁶

Rozhodující je tedy otázka dobrovolného úplného napravení škodlivého následku trestného činu. V tomto směru NS vyšel ze závěrů výše citovaného nálezu ÚS a také z odůvodnění jednoho ze svých rozhodnutí.²⁷ Vyslovil právní názor, že podmínky účinné lítosti v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 trestního zákona (§ 240 TZ) mohou být splněny i za situace, kdy pachatel překročil k napravení škodlivého následku trestného činu bezprostředně poté, co příslušný finanční úřad u něj učinil první poznatek o podezřelé okolnosti, která však sama o sobě nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin, ale mohla být podnětem k dalším úkonům ze strany finančního úřadu (např. k provedení daňové kontroly podle § 85 a násl. DŘ). Jestliže pachatel napravil škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska trestní stíhání bezprostředně ještě nehrozilo, pak dobrovolnost jeho jednání ve smy-

slu § 66 trestního zákona (§ 33 TZ) není vyloučena, i když jednal obecně z obavy před trestním stíháním, avšak nikoli pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání. Jak již bylo výše uvedeno, vždy záleží na konkrétních okolnostech případu v tom směru, nakolik je trestní stíhání v době napravení škodlivého následku trestného činu reálné, s jakou mírou bezprostřednosti hrozí, v jakém rozsahu a komu jsou známé skutečnosti ukazující na to, že byl spáchán trestný čin, apod. NS zdůraznil, že zájem státu na řádném plnění daňové povinnosti je za okolností vymezených v § 66 trestního zákona (§ 33 TZ) nadřazen zájmu na trestním postihu pachatelů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

II.2. Specifika účinné lítosti v případech exekuce

Pokud byly v případě trestného činu podle § 241 TZ dlužné částky za uvedené neuhrazené povinné platby zaplacené až prostřednictvím exekuce bez přičinění obviněného, nebudou v této části podmínky účinné lítosti ve smyslu § 242 TZ splněny. O účinnou lítost může jít jen tehdy, jestliže pachatel nějakým způsobem zajistí nebo přispěje k tomu, aby dlužné platby byly uhrazeny, byť i jinou osobou, popř. právnickou osobou, za kterou jednal.²⁸ Podmínky pro použití § 242 TZ tedy nebudou splněny, pokud pachatel k dodatečnému splnění povinnosti přistupoval pasivně a úhrady dlužných odvodů byly provedeny až na základě aktivity správců povinných plateb.²⁹

Soudy však nejsou při posuzování této otázky vždy jednotné. Někteří vycházejí z benevolentnějšího názoru, že z možné aplikace podmínek zániku trestní odpovědnosti za „neodvedení daně“ nelze předem diskvalifikovat ty subjekty, které své nedoplatky řádně uhradí, byť na podkladě exekučního rozhodnutí vydaného před zahájením jejich trestního stíhání, pakliže je pro jejich kompenzaci použit příjem opatřovaný legálním přičiněním. Stanovisko opačné by pro tyto subjekty bylo demotivující, což by bylo v rozporu se zákonodárcovým záměrem upřednostnit zájem na vyrovnání pachatelem úmyslně zadržovaných zákonných odvodů vybraných od zaměstnanců před jeho potrestáním. Tak např. v konkrétní věci³⁰ soud ani v případě úhrad vymáhaných exekučně neshledal, že by některý z obviněných exekuční řízení mařil např. tím, že by odkláněl příjmy exekucí postižené obchodní společnosti, aby nebyly poukazovány na její účet. Pohledávka finančního úřadu byla vyrovnána v řádu jen několika měsíců po vydání příkazu k úhradě jako exekučního titulu. Soud tedy uzavřel, že přístup exekučovaného subjektu nebyl obstrukční či mařící vy-

24 Usnesení velkého senátu NS ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, publikované pod č. 45/2007 Sb. rozh. tr. Názor, že privilegovaný, tj. pro pachatele výhodnější, případ účinné lítosti podle § 242 TZ se týká jen „neodvedení daně“, a nikoli „zkrácení daně“, sdílí např. F. Púry – viz PÚRY, F., op. cit. sub. 20.

25 Rozhodnutí publikovaná pod č. 35/2001 a č. 45/2007 Sb. rozh. tr.

26 Usnesení NS ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, publikované pod č. 29/2013 Sb. rozh. tr.

27 Usnesení NS ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000, publikované pod č. 35/2001 Sb. rozh. tr.

28 Rozhodnutí publikované pod č. 27/2006 Sb. rozh. tr.

29 Usnesení NS ze dne 16. 12. 2015, sp. zn. 3 Tdo 1406/2015, a ze dne 12. 2. 2020, sp. zn. 8 Tdo 72/2020.

30 Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 3. 2021, sp. zn. 4 To 677/2020.

konávací řízení. Trestní odpovědnost za neodvedení daně či jiné povinné platby proto zanikla na základě speciální účinné lítosti podle § 242 TZ tím, že veškeré dlužné závazky byly za přispění obžalovaných osob, a to dobrovolnými úhradami a zajištěním dostatečného legálního příjmu pro plynulé exekuční srážky z účtu společnosti, před vyhlášením rozsudku soudem prvního stupně uhrazeny.

Ostatně k názoru o přípustnosti (byť za určitých podmínek) aplikace institutu účinné lítosti i v případech exekučně vymáhaných úhrad se v typově shodné věci přiklonil i NS. Judikoval, že k naplnění podmínek zvláštní účinné lítosti podle § 242 TZ se vyžaduje aktivní přístup pachatele trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TZ. Ten je zpravidla vyloučen, pokud již pachatel nemá žádnou možnost disponovat s vlastním majetkem, jako je tomu např. v insolvenčním řízení. Odlišná situace je však v případě, že k vymožení pohledávek věřitelů pachatele byla ještě před zahájením trestního stíhání nebo v jeho průběhu vedena exekuční řízení, v jejichž rámci byly z majetku pachatele průběžně uspokojovány nároky věřitelů – správců povinných plateb. Zánik trestní odpovědnosti v důsledku účinné lítosti zde bude přicházet v úvahu zejména tehdy, jestliže pachatel poskytl potřebnou součinnost k vymáhání dlužných plateb nebo přispěl k dobrovolné úhradě některých z nich.³¹

Míru aktivity pachatele v takovém případě nelze stanovit obecně. Je třeba posuzovat individuálně se zřetelem na okolnosti a poměry pachatele, zda pachatel učinil vše potřebné, aby napravil (odstranil) škodlivý následek, a zda to, co učinil, za daných okolností k nápravě tohoto následku skutečně účinně přispělo. Obecně přitom platí, že zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí nebrání okolnost, že škodlivý následek napravil za přispění a pomoci jiných osob, jestliže se tak stalo na základě aktivního jednání pachatele.³²

III. K aplikaci účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů

Pokračování v trestném činu vymezuje TZ v § 116 jako *jednání, jehož jednotlivé dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňují, byť i v souhrnu, skutkovou podstatu stejného trestného činu, jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení a blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku*. TŘ rozumí *skutkem též*

dílčí útok pokračujícího trestného činu, není-li výslovně stanoveno jinak. Z této dikce obsažené v § 12 odst. 12 TŘ představující „procesní“ vymezení skutku je zřejmé, že dopadá jen na trestné činy pokračující, které lze dělit na tzv. dílčí útoky.³³ Bezesporu platí, že správný výklad pojmů *skutek, jednota a totožnost skutku*, a *dílčí útok pokračujícího trestného činu* je významným předpokladem přílehavé aplikace účinné lítosti u pokračujících trestných činů, daňové trestné činy nevyjímaje. Přitom je žádoucí vycházet z následujících premis.

Zkrácení daně je zvláštním případem podvodu. Rozumíme jím jednání pachatele, v jehož důsledku je mu jako poplatníkovi buď vyměřena nižší daň, či k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Zkrácení příslušné daně lze dosáhnout jak jednáním aktivním, tj. konáním, tak opomenutím povinného konání. Ke zkrácení daně může dojít jen ve stadiu vyměrování až do zaplacení daně.³⁴ Pro okamžik naplnění znaků skutkové podstaty uvedeného trestného činu je tedy významné až podání přiznání k dani za konkrétní zdaňovací období a teprve zkrácení daně v tomto zdaňovacím období může tvořit jednotlivý dílčí útok pokračujícího trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ (§ 116 TZ). Jinými slovy – až zkrácení konkrétní daňové povinnosti ve dvou či více po sobě následujících zdaňovacích obdobích může být – za splnění dalších zákonných podmínek – posouzeno jako pokračování v trestném činu podle § 240 TZ spáchané dvěma či více dílčími útoky.³⁵ Pro naplnění znaků skutkové podstaty tohoto trestného činu je rozhodující okamžik podání daňového přiznání obsahujícího nepravdivé nebo zkreslené údaje. Vzhledem k tomu, že daňové přiznání se podává obvykle za určité zdaňovací období, může zkrácení daně za takové období vymezovat jednotlivý dílčí útok jednoho pokračujícího trestného činu.

Poněkud jinou situaci pak představuje zkrácení více druhů daní ve více zdaňovacích obdobích, resp. zkrácení více druhů daní jedním (stejným) jednáním pachatele. Zkrácení více druhů daní ve více zdaňovacích obdobích, která na sebe bezprostředně navazují, může být, za splnění ostatních podmínek, pokračováním v trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve smyslu § 116 TZ. V takovém případě se rozsah zkrácení všech daní za všechna zdaňovací období sčítá a představuje škodu způsobenou uvedeným trestným činem jako okolnost podmiňující použití vyšší trestní sazby.³⁶ Jedno a totéž jednání pachatele, které mělo za důsledek zkrácení více druhů daní, pak nelze považovat za samostatné dílčí útoky pokračující

31 Usnesení NS ze dne 15. 6. 2022, sp. zn. 5 Tdo 324/2022, publikované pod č. 39/2022 Sb. rozh. tr.

32 Přiměřeně rozhodnutí publikované pod č. 27/1987 Sb. rozh. tr.

33 § 12 odst. 12 TŘ se netýká např. trestných činů hromadných, u nichž je mnohost útoků již přímo vyjádřena jako znak skutkové podstaty trestného činu – srov. např. usnesení NS ze dne 24. 6. 2009, sp. zn. 3 Tdo 544/2009.

34 Rozhodnutí publikovaná pod č. 5/1973 Sb. rozh. tr. a pod č. 28/1979 Sb. rozh. tr.

35 Rozhodnutí publikovaná pod č. 29/2005 Sb. rozh. tr. a pod č. 27/2006-I. Sb. rozh. tr. týkající se trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 trestního zákona; přiměřeně srov. též usnesení NS ze dne 12. 3. 2008, sp. zn. 8 Tdo 68/2008.

36 Usnesení NS ze dne 27. 2. 2008, sp. zn. 7 Tdo 197/2008, publikované v časopise *Trestněprávní revue* č. 6/2008, s. 185 a násl., a dále např. usnesení NS ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. 11 Tdo 640/2004. K pokračujícím charakteru „zkrácení daně“ viz též PÚRY, F., op. cit. sub 20.

ciho trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ, nýbrž za jeden (totožný) skutek. Je tomu tak proto, že objektem tohoto trestného činu je zájem státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění nebo jiné podobné dávky. Předmětem tohoto trestného činu jsou pak peníze, o něž v důsledku trestného jednání, v konkrétním případě zkrácení daně, byl stát poškozen.³⁷

I trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TZ může být trestným činem pokračujícím a jako takový může být spáchán jednotlivými dílčími útoky ve smyslu § 116 TZ. Za tyto jednotlivé dílčí útoky je v takovém případě třeba považovat neodvedení povinných plateb v jednotlivých stanovených obdobích, byť i různými subjekty. Soud přitom může podle § 220 odst. 1 TR s ohledem na § 12 odst. 12 TR rozhodovat jen o těch dílčích útocích, které jsou uvedeny v žalobním návrhu.³⁸ Jinými slovy – dílčí útoky tohoto pokračujícího trestného činu tvoří každé jednotlivé neodvedení té které povinné platby za příslušné platební období. Každá z těchto povinných plateb má jinou povahu a význam, každá z nich je založena na zcela samostatné zákonné úpravě, vzájemně na sobě nejsou nijak závislé, mají relativně samostatně stanovenou splatnost a ohledně každé z nich vzniká zákonná povinnost plátce (zaměstnavatele) vůči jinému subjektu (např. vůči různým zdravotním pojišťovnám, různým správcům daně apod.).³⁹

Žádný z daňových trestných činů naproti tomu nelze považovat za trestný čin trvajících. Je tomu tak proto, že z hlediska jejich objektivní stránky není podstatou jednání, kterým pachatel udržuje protiprávní stav, popř. jednání spočívající ve vyvolání protiprávního stavu a v jeho udržování.⁴⁰

Představme si modelovou situaci. Ve věci probíhá přípravné trestní řízení, v jehož průběhu obviněný z pokračujícího daňového trestného činu spáchaného třemi dílčími útoky, ve snaze dosáhnout zastavení trestního stíhání pro jeden konkrétní z jeho dílčích útoků, v plném rozsahu uhradí daňový nedoplatek evidovaný příslušným orgánem ve vztahu k tomuto útoku. Platí přitom, že ve větším rozsahu byly spáchány (v součtu) vždy až dva tyto dílčí útoky. Přípravné řízení je skončeno tak, že ve vztahu k útoku, u kterého byl dluh uhrazen, bylo použito ustanovení o účinné lítosti a trestní stíhání obviněného bylo podle § 172 odst. 1 písm. f) TR zastaveno, protože jeho trestní odpovědnost zanikla (účinnou lítostí). Bylo přitom postupováno s vědomím, že o každém dílčím útoku pokračujícího trestného činu (hmotněprávní hledisko) lze samostatně rozhodnout, neboť každý takový útok je z hlediska § 12 odst. 12 TR (procesní hledisko) považován za samostatný sku-

tek. Ohledně zbývajících dvou dílčích útoků v souhrnu posouzených jako pokračující daňový trestný čin byla na obviněného podána obžaloba.

V této souvislosti se nabízejí přinejmenším tři navzájem související otázky – totiž:

- zda vůbec bylo možné rozhodnout o zastavení trestního stíhání podle § 172 odst. 1 písm. f) TR s poukazem na splnění podmínek účinné lítosti v situaci, kdy z hmotněprávního hlediska všechny tři dílčí útoky tvoří jeden pokračující trestný čin a byl uhrazen dluh vzniklý pouze jedním z těchto útoků – zda tedy neměla být podána obžaloba pro všechny tři dílčí útoky,
- zda v případě zastavení trestního stíhání neměl být ve vztahu k tomuto jednomu dílčímu útoku dovozen pro obviněného příznivější důvod rozhodnutí podle § 172 odst. 1 písm. b) TR – tedy že skutek se stal, avšak pro nenaplnění jednoho z obligatorních znaků objektivní stránky (čin byl spáchán v menším než větším rozsahu vyžadovaném pro trestnost zkrácení daně i neodvedení daně) nejde o trestný čin a není důvod k postoupení věci,
- zda nepřicházelo v úvahu dílčí útok pokračujícího trestného činu, ve vztahu ke kterému byl před podáním obžaloby pro dva zbývajících dílčích útoků téhož trestného činu dluh zcela uhrazen, z popisu skutku pouze tzv. vypustit, aniž by bylo o tomto dílčím útoku (skutku) samostatně rozhodováno.

Jak již bylo shora připomenuto, v případě trestného činu podle § 241 TZ je základní podmínkou použití ustanovení o účinné lítosti aktivní jednání pachatele spočívající v dodatečném splnění konkrétní povinnosti předpokládané tímto zákonným ustanovením, a to v celém rozsahu. Dodatečným splněním této povinnosti ve smyslu § 242 TZ je třeba rozumět vyrovnání částky, kterou měl pachatel zaplatit jako plátce (zaměstnavatel) za poplatníka (zaměstnance) na některé z uvedených plateb, resp. vyrovnání částky, kterou měl odvést jako pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců. Tzv. Beckův komentář k TZ sdílí názor, že povinností pachatele je uhradit všechny částky (např. u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků nejen všechny sražené zálohy na daň, ale též dodatečně sražené daně nebo zálohy na daň, popř. dodatečně předepsanou daň), pokud se vztahují k období vymezenému žalovaným skutkem, pro něž soud zjišťuje trestní odpovědnost pachatele. Pachatel musí odvést dotčené platby za celé období, pro něž soud zjišťuje jeho trestní odpovědnost (tedy období vymezené žalovaným skutkem). Ke splnění podmínek účinné lítosti nemusí tedy pachatel uhradit nezaplacené povinné platby za období předcházející (kdy bylo trestní stíhání nepřijatelné pro amnestii, nebo byl-li již za toto období

37 K tomu srov. usnesení NS ze dne 7. 3. 2007, sp. zn. 5 Tdo 65/2007.

38 Rozhodnutí publikované pod č. 27/2006 Sb. rozh. tr.

39 Rozhodnutí publikované pod č. 28/2005 Sb. rozh. tr.

40 Tamtéž. Jakkoli v tomto rozhodnutí je závěr o „netrvajícím“ charakteru vysloven výlučně ve vztahu k „neodvedení daně“, není důvodu jej nesdílet i v případě „zkrácení daně“, resp. v případě nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

odsouzen) ani za období následující. Splnění uvedené zákonné povinnosti je totiž důležitější než potrestání pachatele.⁴¹

Autoři zmíněné publikace se tedy poměrně jednoznačně kloní k názoru, že k zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí nedojde, když zákonná povinnost odvést některou z plateb byla splněna jen zčásti. Povinností pachatele je totiž podle nich zaplatit všechny částky, a to i promlčené nebo prominuté. Nestačí ani dohoda mezi pachatelem a oprávněnou osobou, že v úvahu přicházející platba bude splácena. K účinné lítosti rovněž nestačí pouhý slib o zaplacení těchto povinných plateb v budoucnu.⁴²

Tento doktrinální názor o zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí u daňových trestných činů je principiálně shodný s názorem NS, podle kterého k zániku trestní odpovědnosti u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TZ v důsledku účinné lítosti podle § 242 TZ může dojít jen tehdy, jestliže pachatel dodatečně splní svou povinnost v celém rozsahu, tj. odvede všechny dlužné platby, jejichž neodvedení je mu kladeno za vinu, a za celé období, za které je stíhán. Tato povinnost se nevztahuje na sankce (v podobě penále, úroků z prodlení apod.) spojené s nesplněním zákonné povinnosti odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. O dodatečné splnění povinnosti odvést dlužné platby v celém rozsahu ve smyslu § 242 TZ nejde za situace, když byly pohledávky příjemců plateb uspokojeny až v konkursním řízení (tj. jen poměrně) po prohlášení konkursu na majetek pachatele nebo na majetek právnické osoby, za niž pachatel jednal.⁴³

V daných souvislostech se nabízí připomenout prvorepublikovou judikaturu NS k účinné lítosti upravené ve vztahu ke krádeži a zpronevěře, jakož i k podílnictví na nich.⁴⁴ Ustanovení o účinné lítosti bylo podle ní považováno za ustanovení výjimečné, a pro-

to mělo být vykládáno přísně. Beztrestnost byla závislá na skutečné náhradě škody; poskytnutí zástavy mělo význam podružný, sloužící jen k zabezpečení narovnání.⁴⁵ Rozsah náhrady škody jako podmínky beztrestnosti v účinné lítosti přitom nebylo možné určovat *ex nunc* – tedy podle doby, kdy náhrada škody přichází v úvahu, nýbrž *ex tunc* – tedy podle doby, kdy byl spáchán trestný čin; nemožnost úplné náhrady škody, způsobená náhodou nebo cizí vinou, šla na vrub pachatele.⁴⁶ K beztrestnosti spolupachatele v důsledku účinné lítosti pak bylo třeba, aby jeho náhrada nebo narovnání zahrnovaly všechnu škodu z krádeže, třebaže by bylo možné jeho podíl na škodě přesně určit.⁴⁷ Náležely-li věci, odňaté jedním zlodějským útokem, různým osobám, bylo nutno nahradit škodu celkovou. Zůstávalo přitom lhostejné, že pachatel nemohl včas nahradit škodu pro překážky na jeho vůli nezávislé.⁴⁸ Škodu bylo přitom možné nahradit i prostřednictvím třetí osoby,⁴⁹ avšak vedle toho ani pouhý příkaz, jež dal podílník na krádeži svému zřízení, aby odvedl odcizenou věc jejímu majiteli, neopodstatňoval použití účinné lítosti.⁵⁰ V pouhé ochotě k náhradě škody nebo v pouhém pachatelově svolení odcizenou věc si odebrat, nebylo možné z pohledu účinné lítosti spatřovat skutečnou náhradu škody.⁵¹ Nešlo o účinnou lítost, byly-li odcizené věci pachateli poškozenými odňaty.⁵² Splnění podmínky *dobrovolnosti* bylo rovněž na překážku, nahradil-li pachatel škodu s vědomím, že mu nezbyvá nic jiného.⁵³ Ani v takovém případě se o účinnou lítost nejednalo. Dopustil-li se pachatel několika krádeží a nahradil-li škodu z jedné z nich, nastala beztrestnost krádeže, ze které byla škoda nahrazena, za ostatních podmínek § 187 tehdy účinného zákona o zločinech, přečinech a přestupcích tehdy, když jednotlivé zlodějské útoky byly činy samostatnými, vnitřně nesouvisejícími, tvořícími jen jednotu vnější podle § 173 téhož zákona. Byly-li však jednotlivé krádeže podle pachatelova záměru jen částí zamýšleného činu úhrnného a vykonáním téhož zločinného úmyslu, takže pozdější krádeže byly jen pokračováním v dřívějších a všechny pospolu tvoří v podsta-

41 ŠÁMAL, P. a kol., op. cit. sub. 3, s. 2233.

42 Tamtéž, s. 2235.

43 Soubor trestních rozhodnutí NS TR NS 45/2008-T 1090.

44 Až do 31. 7. 1950 byla účinná lítost upravena v zákoně o zločinech, přečinech a přestupcích č. 117/1852 ř. z., a to jednak v § 187 ve vztahu ke krádeži a zpronevěře (vč. podílnictví na krádeži a zpronevěře), jednak v § 168 ve vztahu k založení ohně. Ustanovení § 187 znělo: „Beztrestnost krádeže a zpronevěry pro účinnou lítost. Všeliká krádež a všeliká zpronevěra přestává býti trestnou, jestliže pachatel z účinné lítosti, třeba k naléhání poškozeného, sám, nikoli však jiný za něj, celou škodu z činu jeho povstalou napraví prve, nežli soud nebo jiná vrchnost o provinění jeho zví. To platí také o podílnictví; avšak k osvobození postačuje, když podílník krádeže nebo zpronevěry prve, nežli vrchnost o tom zví, napraví celou škodu z jeho podílnictví vzešlou, pokud se část ta dá vyšetřiti.“ Podle § 168 nazvaného *Beztrestnost založení ohně pro účinnou lítost* byl beztrestným pachatel tehdy, „přičinil-li se při založeném ohni sám z lítosti a ještě v pravý čas tak, že všeliké škodě zabráněno“. Souběžně se zákonem o zločinech, přečinech a přestupcích byla účinná lítost obdobně, a ještě navíc ve vztahu ke „spiknutí k zběhnutí“, upravena ve vojenském trestním zákoně o zločinech a přečinech č. 19/1855 ř. z. účinném rovněž do 31. 7. 1950.

45 Rozhodnutí NS ČSR in Vážný poř. č. 2738/1927.

46 Rozhodnutí NS ČSR in Vážný poř. č. 63/1919 a poř. č. 3498/1929.

47 Rozhodnutí NS ČSR in Vážný poř. č. 29/1919.

48 Rozhodnutí NS ČSR in Vážný poř. č. 1088/1923.

49 Rozhodnutí NS ČSR in Vážný poř. č. 665/1921.

50 Rozhodnutí NS ČSR in Vážný poř. č. 1135/1923.

51 Rozhodnutí NS ČSR in Vážný poř. č. 2000/1925, dále též např. rozhodnutí NS ČSR in Vážný poř. č. 1930/1925.

52 Rozhodnutí NS ČSR in Vážný poř. č. 2836/1927.

53 Rozhodnutí NS ČSR in Vážný poř. č. 276/1920.

tě jeden čin a jednu krádež, nestal se náhradou škody z jednoho takového zlodějského útoku beztrestným ani tento.⁵⁴ Obdobně bylo judikováno, že nelze-li jednání, tvořící jednotný a nedílný čin, rozčlenit ve více samostatných, na sobě neodvislých počínů, lze vyslovit beztrestnost v důsledku účinné lítosti, jen byla-li včas nahrazena všechna škoda.⁵⁵

Právě dva naposledy zmíněné prvorepublikové judikáty jsou snad nejbližší námi posuzovanému případu pokračujícího (daňového) trestného činu. Lze z nich usuzovat na důležitost dokazování subjektivní stránky, zejména toho, zda pachatel z hlediska úmyslu vnímal jednotlivé útoky jako čin „jednotný a nedílný“, či za samostatné protiprávní útoky bez vnitřní souvislosti. Případná „jednotnost a nedílnost“ činu byla považována za překážku aplikace účinné lítosti ve vztahu byť i k jednomu ze spáchaných dílčích útoků (skutků), u něhož byla škoda zcela uhrazena, zatímco u ostatních vnitřně souvisejících útoků nikoli. Platilo přitom, že pokud byly jednotlivé útoky spáchané z téhož podnětu a úmyslu na různých poškozených, bylo nutné plně nahradit škodu ze všech těchto útoků. Nemožnost úplné náhrady, způsobená náhodou nebo cizí vinou, šla k tíži pachatele.

Přikloníme-li se tedy k uvedeným názorům, které z hlediska rozsahu splnění dluhové povinnosti, resp. odstranění škodlivého následku u pokračujících trestných činů, ve vzácné shodě preferují extenzivní pojetí podmínek účinné lítosti, pak by se o účinnou lítost nemohlo jednat v případě pouze jednoho dílčího útoku, pokud by byl prokázán úmysl pachatele spáchat i ostatní útoky pokračujícího trestného činu, ve vztahu k nimž však nebyl škodlivý následek odstraněn. V námi posuzovaném případě by tedy zřejmě jediným správným postupem bylo podat obžalobu ohledně všech tří dílčích útoků pokračujícího daňového trestného činu. Samotná úhrada dlužné daně či jiné povinné platby jako *conditio sine qua non* účinné lítosti ve vztahu k jednomu dílčímu útoku by sice obviněného trestní odpovědností pro tento útok sama o sobě nezabavovala, soud by nicméně musel k této skutečnosti přihlídnout nejspíše při stanovení druhu trestu a jeho výměry ve smyslu § 39 TZ a § 14 TOPO, resp. při hodnocení míry společenské škodlivosti posuzovaného případu. Lze mít za to, že v době po podání obžaloby by vydání konkrétního rozhodnutí o zániku trestnosti z důvodu účinné lítosti přicházelo v úvahu pouze v případě úhrady dluhu ze všech třech dílčích útoků jednoho pokračujícího daňového trestného činu.

Vycházejí z již uvedeného hledejme nyní odpověď na druhou otázku – totiž, zda lze o dílčím útoku, který sám byl spáchan v menším než větším rozsahu, rozhodnout zastavením podle § 172 odst. 1 písm. b) TŘ – tedy zda lze pro absenci jednoho ze znaků skutkové podstaty odůvodněně tvrdit, že skutek není trestným činem a není důvod k postoupení věci. Připomeňme pouze, že na zbývající dva dílčí útoky téhož pokračujícího trestného činu spáchané ve větším rozsahu byla podána obžaloba.

V daném případě je třeba poměrně striktně rozlišovat dvě roviny problému – rovinu hmotněprávní a rovinu procesní. Z hlediska hmotněprávního je významné, že rozhodnutí se má týkat dílčího útoku pokračujícího trestného činu, o jehož zbývajících útocích bude (příp. již bylo) rozhodnuto v jiném (soudním) druhu řízení. Takové rozhodnutí by bylo možné proto, že – jak již bylo shora připomenuto, z procesního hlediska je každý dílčí útok pokračujícího trestného činu považován za samostatný skutek, o kterém lze s účinností od 1. 1. 2002 samostatně rozhodnout. Ostatně totéž platí o útoku, pro který obžaloba podána nebyla. Mezi tímto skutkem a skutky zažalovanými přitom nehrozí vznik překážky věci pravomocně rozhodnuté, neboť se nejedná o skutky totožné.⁵⁶ Jinými slovy, jde o to, zda lze přece jen – kromě samostatnosti procesní, u tohoto skutku dovozovat i samostatnost hmotněprávní. Pokud by tomu tak bylo, znamenalo by to možnost užití hmotněprávního institutu účinné lítosti, neboť by zřejmě bylo možné se spokojit i s dílčím splněním zákonné povinnosti (rozuměj v celém rozsahu pouze tohoto útoku) – tedy v přípravném řízení trestní stíhání zastavit podle § 172 odst. 1 písm. f) TŘ.

V souvisejících úvahách by však nebylo možné pominout, že zastavení trestního stíhání se týká vždy skutku, a nikoli jeho možného právního posouzení podle ustanovení zvláštní části TZ. Stejně tak by bylo třeba mít na zřeteli, že zastavení trestního stíhání se musí vždy opírat o závěr, že ke spáchaní skutku došlo a že obviněný je pachatelem trestného činu. Nelze proto k němu přikročit ihned, co vyšla najevo příslušná okolnost zániku trestní odpovědnosti (v konkrétním případě účinnou lítostí), ale až poté, co bylo na základě provedení dokazování spolehlivě zjištěno, že nepřichází v úvahu zastavení trestního stíhání pro některý z příznivějších důvodů obsažených pod písm. a) až e) § 172 odst. 1 TŘ. Teprve poté je možné trestní stíhání zastavit podle § 172 odst. 1 písm. f) TŘ, jehož užití přichází v úvahu, je-li nepochybné, že se předmětný skutek stal, je trestným činem a jeho spáchaní bylo

54 Rozhodnutí NS ČR in Vážený poř. č. 3551/1929. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí vyplývá, že „(...) dopustil-li se pachatel několika krádeží a nahradil-li škodu z jedné z nich, nastane beztrestnost krádeže, ze které byla škoda nahrazena, za ostatních podmínek § 187 tr. zákona tehdy, když jednotlivé zlodějské útoky jsou činy samostatnými, vnitřně nesouvisejícími, tvořícími jen jednotu vnější podle § 173 tehdy účinného tr. zákona. Jsou-li však jednotlivé krádeže podle pachatelova záměru jen částí zamýšleného činu úhmného a vykonáním téhož zločinného úmyslu, takže pozdější krádeže jsou jen pokračováním v dřívějších a všechny pospolu tvoří v podstatě jeden čin a jednu krádež, nestane se náhradou škody z jednoho takového zlodějského útoku beztrestným ani tento, poněvadž právě není radost učiněno požadavku § 187 tr. zákona, by byla nahrazena celá škoda, z činu vzešlá.“

55 Rozhodnutí NS ČR in Vážený poř. č. 1930/1925. I z odůvodnění tohoto rozhodnutí vyplývá, že při posuzování splnění podmínek účinné lítosti vycházel prvorepublikový soud ze zjištění, že celé jednání obžalovaného vzešlo časově i místně z téhož zločinného rozhodnutí, bylo v něm pokračováno, a bylo provázáno jednotlivým zlým úmyslem. Proto je třeba jej považovat za jediný skutek (trestný čin) a beztrestnost lze vyslovit pouze tehdy, byla-li včas nahrazena všechna škoda.

56 Blíže k problematice pokračování a totožnosti skutku u daňových trestných činů srov. ŽDÁRSKÝ, Z. Ještě k pokračování a totožnosti skutku u daňových trestných činů. *Státní zastupitelství*, 2010, č. 7–8, s. 24.

obviněným spolehlivě prokázáno a jsou současně splněny důvody uvedené v tomto ustanovení, tedy zanikla-li trestní odpovědnost obviněného (v případě daňového trestného činu právě např. účinnou lítostí).⁵⁷

Jakkoli z procesního hlediska by nic nebránilo o předmětném skutku samostatně rozhodnout, zásadní překážkou takovému případnému postupu spočívajícímu v zastavení trestního stíhání z důvodu účinné lítosti by byl pokračující charakter trestného činu, jehož je posuzovaný útok integrální součástí. Tato překážka by podle našeho názoru trvala i poté, kdy by na zbývající dva útoky podal státní zástupce obžalobu. To jinými slovy znamená, že i při posuzování tohoto jednoho dílčího útoku by OČTŘ byly limitovány celkovým rozsahem škodlivého následku způsobeným všemi jednotlivými útoky. Ostatně obdobnou úvahou byl veden i NS, který vyslovil, že za trestný čin krádeže je nutno považovat i jednotlivé útoky, jimiž pachatel způsobil škodu nižší, než je škoda nikoli nepatrná, jestliže jde o útoky spáchané spolu s dalšími formou pokračování v trestném činu a celková škoda této hranice dosáhne. V takovém případě jde o jeden pokračující trestný čin.⁵⁸

Ze všech těchto důvodů tedy v přípravném řízení nemělo být o skutku rozhodnuto podle § 172 odst. 1 písm. f) ani podle písm. b) TŘ. Naposledy zmíněný důvod zastavení trestního stíhání by se naproti tomu mohl uplatnit tehdy, pokud by se dokazováním zjistilo, že rozsah zkrácení (neodvedení) daně (ev. jiné povinné platby) způsobený všemi třemi útoky daňového trestného činu je ve skutečnosti nižší než 100 000 Kč, nebo např. tehdy, pokud by mezi útokem v přípravném řízení a útoky zažalovanými odpadly podmínky pokračování ve smyslu § 116 TZ. O přednostním uplatnění zastavení trestního stíhání podle § 172 odst. 1 písm. b) TŘ by pak mělo smysl uvažovat např. v situaci, kdy by všechny tři útoky byly spáchaný v menším než větším rozsahu a pachatel by nedoplatek na konkrétní dani či jiné platbě týkající se (jen) „našeho“ útoku v plné výši uhradil tak, že by byly splněny podmínky některé z účinných lítostí. Ani o takovou situaci se však v modelovém případě nejedná.

Negativní pak bude odpověď i na třetí otázku. Jak již bylo shora v širších souvislostech zmíněno, konkrétní dílčí útok pokračujícího trestného činu je podle § 12 odst. 12 TŘ samostatným skutkem. Již z § 160 odst. 1, 5 TŘ vyplývá, že trestní stíhání určité osoby je vždy zahájeno a vedeno pro skutek. Odpadnou-li tedy podmínky trestního stíhání, je nezbytné o tomto skutku rozhodnout některým ze způsobů, který TŘ pro danou procesní situaci stanoví. Není tudíž možné tento dílčí útok (skutek) z po-

pisu zbývajících dílčích útoků (skutků) v souhrnu tvořících jeden pokračující trestný čin pouze tzv. vypustit. Tak by mohlo být postupováno např. jen ve vztahu k určité skutkové okolnosti, která – ač může být v popisu skutku obsažena, není pro vyjádření konkrétního znaku dotčené skutkové podstaty trestného činu nezbytná.⁵⁹

IV. Závěr

V přístupu NS nelze nevidět racionální zdůvodnění odlišnosti výkladu znaku „dobrovolnosti jednání“ u účinné lítosti podle § 33 TZ provedeného ÚS v nálezu z roku 2009, od koncepce, kterou NS dlouhodobě prosazuje.⁶⁰ Je nicméně zřejmé, že i tento nálezkem akcentuje potřebu řešení otázky „dobrovolnosti“ se zřetelem ke konkrétním okolnostem posuzovaného případu. Stanovisko ÚS, jakkoli z historického i judikaturního hlediska překonané, neztrácí své opodstatnění ani dnes. Mělo by být vnímáno jako výzva zákonodárci, aby *de lege ferenda* systémově sladil a vybalancoval stávající nevyváženost obou účinných lítostí, a odstranil tak jejich nikoli nevýznamné a ničím neodůvodněné rozdílnosti.

Praxe bezesporu volá po lepší systémové provázanosti hmotně-právních i procesních parametrů účinných lítostí nejen u daňových trestných činů navzájem, ale i ve vztahu k dalším trestným činům, stejně jako k netrestním předpisům, zejména DŘ. Otázkou ovšem zůstává, zda při možné srovnatelnosti (typové i konkrétní) škodlivých následků, které mohou v praxi v případě obou forem daňové trestné činnosti nastat, je skutečně nadále opodstatněné za významné považovat právě terminologické hledisko vymezující intenzitu významu zásahu do chráněného zájmu státu.⁶¹

OČTŘ (a lze důvodně usuzovat, že i orgány daňového řízení) by odpovídající reakci zákonodárce na případné disproporce v názorech obecných soudů a ÚS v rozsahu (přesněji v časovém kritériu) použitelnosti obou účinných lítostí u daňových trestných činů nepochybně přivítaly. Jakákoli diskontinuita je jistě nežádoucí i z pohledu samotných účastníků konkrétních řízení, neboť je způsobilá významně narušit ústavní principy předvídatelnosti práva, právní jistoty a rovnosti občanů před zákonem. Z hlediska případné budoucí legislativní změny se lze klonit spíše k upřednostnění prvku *upřímné dobrovolnosti* jednání v účinné lítosti, a to v jeho restriktivním pojetí – tedy u žádné z účinných lítostí u daňových trestných činů neposouvat hranici takového jednání za okamžik prokazatelného reálného srozumění daňového (povinného) subjektu s tím, že jeho předchozí protiprávní jednání bylo odhaleno. ■

57 Rozhodnutí NS sp. zn. 3 Tz 119/98, sp. zn. 5 Tz 165/98 a přiměřeně i sp. zn. 7 Tz 82/2000.

58 Usnesení NS ze dne 27. 8. 1990, sp. zn. 3 T 62/1990, publikované pod č. 22/1991 Sb. rozh. tr.

59 V případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby by se tak např. mohlo jednat o tzv. vypuštění jednoho účetního dokladu ze souhrnu dokladů vztahujících se ke konkrétnímu zdaňovacímu období. Viz ŽDÁRSKÝ, Z., op. cit. sub 56, s. 24.

60 Usnesení NS ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014.

61 Již bylo shora připomenuto, že ÚS za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu považuje „neodvedení daně“ nežli „zkrácení daně“.

Odpovědnost daňového poradce

Odpovědnostní právní vztah vzniká jako následek porušení některé z právních norem právního předpisu nebo ustanovení smlouvy. U daňového poradce nebo daňově poradenské společnosti může nastoupit při poskytování daňového poradenství více kategorií odpovědnosti v závislosti na tom, ustanovení jakého právního předpisu poruší, a také v jaké intenzitě poruší právní normu. V článku se zaměřuji především na praktické aspekty každého z typů odpovědnosti.



Ing. Mgr. Vladimír Šefl, Ph.D.,

vedoucí právního oddělení
KDP ČR

Definici právní odpovědnosti v odborné literatuře nalezneme více. Základem právní odpovědnosti je protiprávní jednání právního subjektu. Další definice popisují odpovědnost jako vztah, jehož obsahem je povinnost strpět sankci jako následek porušení právní povinnosti.¹ Povinnost strpět sankci je posílena donucením ze strany státu, a v případě této definice se tak jedná o negativní pojetí odpovědnosti.

Odpovědnost daňového poradce pak nastupuje:

- i. v případě protiprávního jednání upraveného právním předpisem,
- ii. v případě porušení smluvní povinnosti sjednané s klientem.

Pokud daňový poradce poruší povinnost uloženou právním předpisem, pak v závislosti na právní oblasti, do které takový předpis spadá, můžeme hovořit o odpovědnosti soukromoprávní, finančněprávní, správněprávní, disciplinární nebo trestněprávní.

Z hlediska zákonných povinností uložených daňovému poradci je stěžejním předpisem zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR (dále jen „ZKDP“). Tento zákon stanoví dvě kategorie povinností:

- a) v první jsou *povinnosti stanovené vůči klientovi*, odpovědnost za porušení tohoto druhu povinností může mít podobu soukromoprávní, tedy především odpovědnost za škodu způsobenou klientovi, ale také veřejnoprávní, konkrétně disciplinární odpovědnost,

- b) jako druhou kategorii lze charakterizovat *povinnosti „administrativního charakteru“ vůči Komoře nebo státu*, u jejichž porušení může nastoupit především disciplinární nebo přestupková odpovědnost.

Daňové poradenství jsou oprávněny poskytovat také daňově poradenské společnosti, a to na základě § 3 odst. 6 ZKDP, a i ty se samozřejmě mohou dostat do vztahů právní odpovědnosti a následující rozbor se přiměřeně dotýká i jich s určitými specifickými výjimkami.

V následující části bych se dotkl nejčastějších druhů odpovědnosti, se kterými se poradce může setkat při výkonu daňového poradenství.

Odpovědnost za škodu

Ustanovení § 6 odst. 8 ZKDP řešící odpovědnost za škodu přímo navazuje na povinnosti daňového poradce vyplývající ze ZKDP vůči klientovi a upravuje jeho odpovědnost za škodu. Toto ustanovení vyvolává diskuse o právní povaze této odpovědnosti, ale výkladově lze na základě dále zvýrazněného textu dospět k závěru, že se jedná o subjektivní odpovědnost, tedy s možností pro poradce se z ní vyvinout, pokud splní zákonné předpoklady:

Daňový poradce odpovídá klientovi za škodu, která mu v souvislosti s výkonem daňového poradenství vznikla, pokud ji způsobil daňový poradce, jeho zástupce nebo pracovník. Daňový poradce se odpovědnosti zproští, prokáže-li, že škodě nemohl zabránit ani při vynaložení veškerého úsilí, které lze na něm požadovat. V praxi by se poradce mohl z odpovědnosti vyvinout, např. pokud klienta upozorní na skutečnost, která je z hlediska výkladu daňových předpisů sporná nebo nejednoznačná, ale klient přesto trvá na daném postupu a poradce podle něho postupuje (samozřejmě za podmínky, že pokyn nejde proti zákonu). V případě sporu o rozsah odpovědnosti v každém individuálním případě musí rozhodnout soud.

¹ ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 117.

Rozsah odpovědnosti za škodu daňového poradce je tak ze zákona poměrně široký. Smluvní omezení odpovědnosti za škodu by soud s největší pravděpodobností vyhodnotil jako neplatné. Jedinou cestou, jak si „vymezit“, resp. omezit, odpovědnost, je pokud možno co nejpodrobněji stanovit rozsah služeb, ke kterým se poradce klientovi zaváže ve smlouvě. Za tento rozsah pak poradce odpovídá, a toto ustanovení smlouvy tak bude významné nejen z hlediska odpovědnosti za škodu, ale také disciplinární odpovědnosti. Podle § 3 odst. 3 ZKDP se daňové poradenství poskytuje na základě smlouvy uzavřené mezi poradcem a klientem. Toto ustanovení nestanoví povinnost uzavřít smlouvu v písemné formě, nicméně lze písemnou formu smlouvy jednoznačně doporučit, a to právě pro řešení škodní události, kdy pojišťovna vyžaduje doložení smluvního ujednání mezi poradcem a klientem.

Zákon posiluje postavení klienta v případě škody způsobené mu daňovým poradcem povinností každého poradce podle § 6 odst. 10 písm. a) ZKDP, a sice pojistit se pro odpovědnost za škodu, která by mohla vzniknout v souvislosti s výkonem daňového poradenství. V případě, že poradce není takto pojištěn, Komora mu může podle § 8 odst. 1 písm. c) ZKDP pozastavit výkon daňového poradenství. Pokud poradce zanikne profesní pojištění (z jiného důvodu než ukončení činnosti na vlastní žádost), není jediným následkem pozastavení činnosti ze strany Komory, ale navíc mu pojišťovna nenahradí škodu ani z doby, kdy byl ještě pojištěn, protože systém pojistného plnění u pojištění profesní odpovědnosti je nastaven tak, že k plnění je nezbytné pojištění nejen v době vzniku škody (nejčastěji podání daňového přiznání), ale i v době vznesení nároku na pojistné plnění. K otázce profesního pojištění odkazují ještě na článek Mgr. Petra Deducha, právníka pojišťovacího makléře Komory, společnosti OK Group a. s., v tomto čísle Bulletinu.

Povinnosti daňového poradce v ZKDP jsou upraveny v § 6.

Stěžejní povinnosti poradce při výkonu daňového poradenství stanoví § 6 odst. 1:

*(1) Daňový poradce je **oprávněn a povinen chránit práva a oprávněné zájmy svého klienta. Je povinen jednat čestně a svědomitě, důsledně využívat všechny zákonné prostředky a uplatňovat vše, co podle svého přesvědčení a příkazu klienta pokládá za prospěšné. Je přitom vázán pouze zákony a dalšími obecně závaznými právními předpisy a v jejich mezích příkazy klienta.***

Daňový poradce je tak při výkonu daňového poradenství v postavení podobném advokátovi,² kdy stojí na straně klienta, je povinen plnit jeho pokyny (zákon používá poněkud nešťastně pojem „příkazy“), avšak i v tomto mu zákon stanoví určitou hranici v případě, že by pokyn klienta odporoval zákonu nebo obecně závaznému předpisu. Takové předpisy nemusí být jen z oblasti daňových předpisů. Porušení této povinnosti může přinést jed-

nak odpovědnost za škodu způsobenou klientovi, dále disciplinární odpovědnost, a pokud by porušení této povinnosti zároveň dosáhlo intenzity porušení trestněprávní normy, může přinést i trestněprávní odpovědnost. Pokud by např. klient požadoval uplatnit jako daňově uznatelný náklad položku, která nespĺňuje podmínky daňových předpisů, poradce by měl takové uplatnění odmítnout a upozornit klienta na rizika z toho plynoucí. V případě, že i přesto klient na pokynu trvá, poradce má právo využít i postupu podle § 6 odst. 3 ZKDP a odstoupit od smlouvy pro narušení důvěry mezi ním a klientem.

V případě poskytování daňového poradenství daňově poradenskou společností nese odpovědnost za škodu způsobenou klientovi při porušení tohoto ustanovení sama společnost a při dále doporučeném nastavení by neměl být klient úspěšný s případným nárokem na náhradu škody vůči poradci, který ji za společnost způsobil. Nicméně i takový poradce může nést odpovědnost za způsobenou škodu, a to v závislosti na tom, zda je v pracovněprávním nebo jiném vztahu ke společnosti a společnost má právo vznést regresní nárok na náhradu škody proti tomuto poradci. V případě pracovněprávního vztahu je odpovědnost za škodu upravena § 250 a násl. zákoníku práce a výše náhrady může dosáhnout až čtyřapůlnásobku jeho průměrného měsíčního výdělku. Pokud je poradce pojištěn prostřednictvím rámcové pojistné smlouvy Komory daňových poradců ČR, pak jeho pojištění pokrývá i tuto pracovněprávní odpovědnost za škodu.

Pokud by byl poradce u společnosti v „dodavatelském vztahu“, pak by jeho odpovědnost za škodu vůči společnosti vyplývala z § 6 odst. 8 ZKDP.

I vzhledem k výše uvedenému má povinnost uzavřít pojistné krytí pro odpovědnost za škodu způsobenou výkonem daňového poradenství každý daňový poradce, tedy jak ten v dodavatelském vztahu, tak i ten v pracovněprávním vztahu.

V případě poskytování daňového poradenství společností je tedy vhodné, aby smlouvu o daňovém poradenství s klientem uzavřela daňově poradenská společnost a této společnosti by měla být také udělena plná moc k zastupování před správcem daně. Pokud by např. plná moc byla udělena přímo daňovému poradci z této společnosti, v případě způsobení škody klientovi společností by mohl nést přímou odpovědnost za škodu vůči klientovi i tento poradce a složitější situace by tak byla i při vznesení nároku na pojistné plnění vůči pojišťovně.

Problém v praxi někdy činí skutečnost, kdy klient si zpracovává účetnictví sám nebo externě od účetní kanceláře, daňové přiznání si nechá zpracovat daňovým poradcem a následně dojde k doměření daně z chybně zpracovaného účetnictví. Přestože škoda vznikne až po podání daňového přiznání, odpovědnost za ni by měla nést účetní kancelář. Nicméně v takovém případě nelze vyloučit ani spoluodpovědnost daňového poradce, pokud se zavá-

² Viz např. II. ÚS 189/01 ze dne 24. 4. 2001.

že zkontrolovat účetnictví jako podklad pro zpracování daňového přiznání, příp. si vůbec ve smlouvě neupraví, co je předmětem jeho služby vůči klientovi, protože v takovém případě, jak jsem uvedl výše, by mohl nést přímo ze ZKDP i odpovědnost za to, že nezkontroloval zpracované účetnictví a bez kontroly z něho vycházel při zpracování daňového přiznání. Problém samozřejmě také nastává v situaci, kdy účetní odmítá uznat nárok na náhradu škody. V takovém případě o konkrétní odpovědnosti může rozhodnout soud v řízení zahájeném na návrh klienta žalobou o náhradu škody. V tomto případě i pojišťovna vyčká do ukončení soudního řízení s plněním pojistné události. Na tomto místě je tak vhodné připomenout, že daňový poradce je v rámci svého osvědčení daňového poradce (tedy podnikatelského oprávnění) v souladu s definicí daňového poradenství podle § 1 písm. a) ZKDP oprávněn poskytovat i služby, které jsou obsahem živnosti „účetnictví“, pokud tyto služby poskytuje v rámci daňového poradenství.³ Jedná se o situace, kdy klientovi zpracovává účetnictví nebo daňovou evidenci a návazně na to zpracuje jakékoli daňové přiznání klienta nebo alespoň daňové posouzení (stanovisko). V takovém případě je i pro škody vzniklé z účetnictví pojištěn v rámci základního rozsahu pojištění profesní odpovědnosti, což výrazně usnadňuje i řízení o škodní události s pojišťovnou.

Disciplinární odpovědnost

Disciplinárně odpovědný je poradce vůči Komoře. Komora je oprávněna v souladu s § 12 odst. 1 ZKDP disciplinárně potrestat za *závažné nebo opětovné porušení povinnosti* podle tohoto zákona nebo jiného zákona upravujícího práva a povinnosti daňového poradce při poskytování daňového poradenství, tímto zákonem může být např. zákon č. 634/1992 Sb., na ochranu spotřebitele, nebo i zákon č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů.

Podezření na porušení takových povinností prověřuje dozorčí komise KDP ČR a v případě, že se důvodně domnívá, že došlo k závažnému nebo opakovanému porušení povinnosti zákonné nebo povinnosti ze stanov KDP ČR, podává disciplinární žalobu, a to v prekluzivní tříleté lhůtě od porušení povinnosti a zároveň ve lhůtě šesti měsíců ode dne, kdy se o pochybení poradce dozvěděla. Disciplinární řízení je podobně jako trestní řízení založeno na nutnosti prokázání odpovědnosti daňového poradce ze strany disciplinárního žalobce. V případě, že je tedy v disciplinárním řízení prokázáno závažné nebo opakované porušení zákonné povinnosti, poradci může být uloženo disciplinární opatření ve formě písemného napomenutí, peněžité pokuty do výše 100 000 Kč a dále možnost pozastavení výkonu daňového poradenství až po vyškrtnutí ze seznamu daňových poradců.

Disciplinární řád, vydaný Komorou na základě zmocnění v zákoně, upravuje také institut přerušení nebo zastavení disciplinárního řízení v případě, že s poradcem je vedeno, popř. ukončeno, jiné řízení pro porušení povinností, tedy tato disciplinární odpovědnost nastupuje až subsidiárně. V případě disciplinárního po-

trestání by pak pro nejednotnost skutku nemohla být aplikována zásada *ne bis in idem*, tedy poradce by mohl být potrestán nezávisle na výsledku trestního řízení i v řízení disciplinárním.

Vzhledem k tomu, že je poradce oprávněn poskytovat v rámci daňového poradenství i vedení účetnictví nebo daňové evidence, tak v případě, že je poskytuje v rámci daňového poradenství a poruší zákonnou povinnost v této oblasti, může být disciplinárně odpovědný i za profesní pochybení při této činnosti.

Složitější je situace při porušení zákonného ustanovení daňové poradenskou společností. Společnost v tomto případě sice nese odpovědnost za způsobenou škodu přímo vůči klientovi, zatímco konkrétní daňový poradce, který pochybení způsobil, může nést disciplinární odpovědnost za takové pochybení vůči Komoře, a pokud se takový konkrétní poradce nenajde, pak tato disciplinární odpovědnost přechází na odpovědného poradce (čl. 11 odst. 5 stanov KDP ČR). Každý poradce, který je odpovědným poradcem v některé z daňové poradenských společností, by si tak měl zajistit takové postavení, aby měl dohled nad způsobem a obsahem společností poskytovaného daňového poradenství tak, aby bylo poskytováno v souladu se ZKDP.

Předmětem disciplinárního řízení je nejčastěji porušení povinností podle § 6 odst. 1 ZKDP, kdy nejčastějšími skutky je nepodání daňového přiznání v zákonné lhůtě, ale také bezdůvodné zdržování dokladů klienta, obecně lze říci, že za porušením tohoto ustanovení je často problémová komunikace poradce s klientem. Za závažné porušení povinnosti je dále považováno především porušení povinnosti mlčenlivosti podle § 6 odst. 9. Další kategorií nejčastějších disciplinárních řízení jsou řízení pro neplacení nebo pozdní placení členského příspěvku.

Na tomto místě považuji za důležité apelovat na poradce, aby v případě, že jsou vyzváni dozorčí komisí k vyjádření, ať už ke stížnosti podané klientem, nebo jiné skutečnosti, jako je neuhrazený členský příspěvek nebo nedoložení profesního pojištění, aby takovou výzvu nepodcenili a dozorčí komisi poskytli součinnost, jak jim mj. ukládá i čl. 4 odst. 2 písm. b) stanov Komory. V případě, že poradce nereaguje na výzvy, dozorčí komisi nezbyvá než vycházet v šetření z informací a důkazů, které během šetření předloží stěžovatel, což může vést k zahájení disciplinárního řízení.

Přestupková odpovědnost

Po novele ZKDP provedené zákonem č. 257/2020 Sb. s účinností od roku 2021 bylo z disciplinární odpovědnosti vyňato porušení povinností zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (AML zákon). Odpovědnost za porušení povinností AML zákona nyní tak už nevede k disciplinární odpovědnosti, ale k odpovědnosti za přestupek podle § 14a ZKDP. Samotné přestupky, které může spáchat při výkonu daňového poradenství také daňo-

³ Viz 15 Ca 62/2005.

vý poradce, a také správní tresty a ochranná opatření, definuje přímo AML zákon, a v řízení vedeném Komorou jsou tak projednávány tyto přestupky. Jedním z důsledků přesunu odpovědnosti za porušení AML zákona z disciplinární oblasti do oblasti přestupkové jsou výrazně vyšší pokuty podle AML zákona, které mohou dosáhnout až desítek milionů korun. Specifikem tohoto přestupkového řízení oproti disciplinárnímu je pak i to, že může být vedeno i proti pachateli, který již není daňovým poradcem.

Komora dosud žádné přestupkové řízení nevedla, zatím je ve fázi kontrol plnění AML povinností, a to i na konkrétní podněty Finančního analytického úřadu, nicméně i s ohledem na výši možných sankcí při spáchání přestupku podle AML zákona apelují na dodržování všech povinností tohoto zákona při výkonu daňového poradenství tak, abyste se nemuseli v praxi s tímto typem řízení setkat.

Trestní odpovědnost

V závěru bych zmínil ještě základní prvky trestněprávní odpovědnosti daňového poradce. Při výkonu daňového poradenství může poradce porušit trestněprávní normy jako pachatel, spo-

lupachatel nebo účastník. V odborné literatuře je možné dohledat základní prvky struktury trestní odpovědnosti jako institutu – trestný čin a trestní sankce.⁴ Jako funkce trestní odpovědnosti je pak možné uvést funkci preventivní a funkci represivní.⁵

V souvislosti s trestní odpovědností bych upozornil na oznamovací povinnost daňového poradce vůči Komoře podle § 6 odst. 10 písm. e) ZKDP, a to povinnost oznámit zahájení trestního stíhání proti jeho osobě, které může v souladu s § 8 odst. 1 písm. b) ZKDP vést k pozastavení jeho výkonu daňového poradenství. A dále má poradce povinnost oznámit Komoře pravomocné odsouzení pro trestný čin související s daňovým poradenstvím, za které ho podle § 7 odst. 2 písm. a) ZKDP Komora vyškrtne ze seznamu daňových poradců, může ho však vyškrtnout i za jiný trestný čin podle § 7 odst. 3 ZKDP.

V případě, že by poradce Komoře neoznámil zahájení jeho trestního stíhání, jedná se o porušení povinnosti podle ZKDP, které mu může přivodit disciplinární odpovědnost a uložení disciplinárního opatření, a to i tehdy, pokud je proti němu nakonec trestní stíhání zastaveno. Komora se většinou o trestním stíhání dozví i z jiného zdroje, a je tedy zbytečné tuto skutečnost Komoře zatajit a riskovat disciplinární řízení. ■

4 KRATOCHVÍL, V. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část.* Praha: C. H. Beck, s. 140.

5 Tamtéž, s. 142.



S daňovým poradcem vás daně nedoběhnou

BĚH KDP ČR

13. 9. 2025

Mariánské údolí, Brno-Líšeň



9. ročník oblíbeného běžeckého závodu

Běžecký závod na pět a deset kilometrů - dětské běhy - doprovodný program - soutěž jednotlivců i týmů - setkání s hostem ze sportovního prostředí

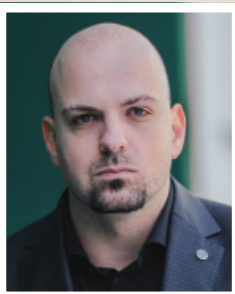
PODROBNOSTI A REGISTRACE ZÁVODNÍKŮ

www.kdpcr.cz/kdp-run-2025



Odpovědnost daňového poradce v souvislosti s pojištěním profesní odpovědnosti

Výkon daňového poradenství je dnes neodmyslitelně spojen s vysokou odborností, dynamicky se vyvíjející právní úpravou, ale i rostoucími očekáváními klientů a správců daně. Tento článek je věnován daňovým poradcům a nabízí přehled základních principů, které určují hranice jejich profesní odpovědnosti. Přináší také pohled právníka pojišťovacího zprostředkovatele OK GROUP a.s., který se v rámci své činnosti zabývá rozsahem jejich pojistného krytí a řeší škodní události.



Mgr. Petr Deduch,
právník, OK GROUP a. s.

Daňový poradce hraje klíčovou roli při správě daňových záležitostí fyzických i právnických osob a pomáhá jim optimalizovat daňovou zátěž v rámci účinné právní úpravy. Jeden z nejvýznamnějších vědců moderních dějin Albert Einstein kdysi pronesl, že „na světě je nejtěžší věc k pochopení – daň z příjmu“. Netroufám si odhadovat, jak to tehdy myslel, nicméně jedná se skutečně o náročnou profesi, se kterou je spojena i vysoká míra odpovědnosti.

Pro tyto účely je každý daňový poradce povinen před zahájením výkonu daňového poradenství uzavřít smlouvu o pojištění odpovědnosti za škodu, která by mohla vzniknout v souvislosti s výkonem daňového poradenství, a být takto pojištěn po celou dobu, po kterou ji vykonává.

Jedná se o tzv. povinné smluvní pojištění a každý daňový poradce je oprávněn si sjednat individuální profesní pojištění u pojišťovny dle svého výběru, přičemž Komora daňových poradců České republiky (dále jen „KDP ČR“) umožňuje každému daňovému poradci připojit se k jejím rámcovým pojistným smlouvám.

Pojištění profesní odpovědnosti není pouze zákonnou podmínkou výkonu daňového poradenství, ale především klíčovým nástrojem pro řízení rizik v každodenní praxi daňového poradce. Znalost rozsahu pojistného krytí, vč. výluk a limitů pojistného plnění, je nezbytnou součástí vašeho profesionálního přístupu ke své profesi, přičemž s kolegy z OK GROUP a. s. si klademe za cíl vám být v tomto ohledu co nejvíce nápomocní.

Než se budu zabývat odpovědností daňového poradce a konkrétními příklady pojistných událostí, bylo by vhodné uvést, že základním předpokladem pro výkon daňového poradenství je podle § 3 odst. 3 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky (dále jen „ZKDP“), smlouva mezi daňovým poradcem a klientem, přičemž za poskytnutí daňového poradenství náleží daňovému poradci odměna, jejíž výši si obě strany dohodnou. Smlouvou projevují strany vůli uzavřít mezi sebou závazek a řídit se ujednaným obsahem smlouvy.

Konkrétní podobu smlouvy však ZKDP nestanovuje a její obsah je nutné posuzovat v souladu s obecnými právními předpisy. Podle mého názoru lze jednoznačně doporučit uzavření písemné smlouvy a specifikovat její obsah dle skutečné vůle stran, aby se v budoucnu předešlo případným nejasnostem. Za smlouvu však lze považovat i dohodu vzniklou prostřednictvím e-mailu, po telefonu, akceptací (bez odchylky) apod. Nejčastěji se však jedná o závazky ze smluv příkazního typu. Pokud by se jednalo o ústní konzultace na základě ústní smlouvy, tak právní úprava tuto možnost výslovně nevylučuje, ale bylo by velmi obtížné prokázat, jaké konkrétní rady klient od daňového poradce obdržel, zda se jimi přesně řídil apod. Pokud výše uvedené podmínky nebudou splněny, nejedná se o výkon daňového poradenství.

Daňový poradce však podléhá nejenom povinností smluvním, ale obzvláště zákonným, kterým bych se chtěl v tomto článku dále věnovat. Dle § 6 odst. 1 ZKDP je daňový poradce povinen chránit práva a oprávněné zájmy svého klienta, jednat čestně a svědomitě, důsledně využívat všechny zákonné prostředky a uplatňovat vše, co podle svého přesvědčení a příkazu klienta pokládá za prospěšné. Je přitom vázán pouze zákony a dalšími obecně závaznými právními předpisy a v jejich mezích příkazy klienta. V opačném případě je při pochybení daňového poradce nutné se zabývat otázkou jeho odpovědnosti.

Z § 6 odst. 8 ZKDP vyplývá, že daňový poradce odpovídá klientovi za škodu, která mu v souvislosti s výkonem daňového poradenství vznikla. Svě odpovědnosti se zproští, pokud prokáže, že by škodě nemohl zabránit ani při vynaložení veškerého úsilí, které na něm lze požadovat. Z předmětného ustanovení lze dovodit, že se jedná o odpovědnost objektivní, tj. bez ohledu na zavinění s možností liberace, přičemž je založena na současném splnění předpokladů, jimiž jsou výkon daňového poradenství, vznik škody a příčinná souvislost mezi výkonem daňového poradenství a vznikem škody. V akademické obci se však objevují i názory, že odpovědnost daňového poradce lze vykládat jako subjektivní, a částečnou oporu lze nalézt i např. v nálezů Ústavního soudu ze dne 4. 8. 2010, sp. zn. II. ÚS 913/09.

Pokud jde o první podmínku, tj. výkon daňového poradenství, je třeba řádnost výkonu posuzovat z hlediska výše uvedeného § 6 odst. 1 ZKDP s tím, že odpovědnost daňového poradce je srovnatelná s postavením advokáta při poskytování právní pomoci, jak vyplývá z usnesení ÚS ze dne 24. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 189/01.

V tomto ohledu si dovoluji navázat jiným rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 27. 8. 2024, sp. zn. 25 Cdo 3770/2023, neboť se zabývá náhradou škody advokátem s tím, že podle mého názoru jej lze využít jako interpretační vodítko i pro daňové poradce. NS v něm konstatoval, že pokud není výslovně sjednáno, že se smlouva mezi advokátem (daňovým poradcem) a klientem vztahuje pouze na některé konkrétně vymezené úkony, nebo je tato povinnost vyloučena pozdějším výslovným pokynem klienta, je povinností advokáta (daňového poradce) postupovat tak, aby byly oprávněné zájmy klienta řádným způsobem chráněny a prosazovány, k čemuž je advokát (daňový poradce) povinen využívat důsledně všechny zákonné prostředky, které mohou sloužit zájmům klienta v právní záležitosti, jež je předmětem jejich smlouvy, tj. jak prostředky procesněprávní povahy, tak povahy hmotněprávní.

V předmětném rozsudku se NS vyjádřil i k tzv. povinností poučovacím, znalostním a ověřovacím.

Poučovací povinnost, ačkoli není v zákoně výslovně definována, je samotnou podstatou výkonu advokacie (daňového poradenství) a prolíná se všemi stadii poskytování právní služby (daňového poradenství) a odráží zvýšený standard péče, který advokát (daňový poradce) jako specialista musí klientovi garantovat, aby dosáhl zamýšleného účinku ve věcech, které pro klienta zajišťuje.

Znalostní povinnost předpokládá především odpovídající „obecnou“ znalost zejména oboru, kterého se mandát dotýká. Míra, tj. hloubka a rozsah vědomostí, je otázkou standardu péče, tedy objektivizované úrovně, která musí být zachována, aby byly služby poskytovány svědomitě. Při nedodržení tohoto standardu je dán jeden z předpokladů odpovědnosti advokáta (daňového poradce) za škodu.

Advokát (daňový poradce) má rovněž povinnost ověřovací, kterou lze charakterizovat tak, že cílem advokáta (daňového poradce) je vyjasnit všechny otázky, které mohou být relevantní pro právní posouzení případu, a vyjasnit pochybnosti, které musí jako znalec svého oboru identifikovat. Jinak řečeno, nesmí se spokojit s objemem či rozsahem poskytnutých informací, nýbrž jeho úkolem je zjistit úplný a objektivní stav věci. Advokát (daňový poradce) by měl vycházet z maximálně účelného přístupu založeného na zkušenosti a nejpravděpodobnějším výsledku a dbát především na včasnost jednotlivých kroků.

V souvislosti s výše uvedeným bych však také odkázal na již zmínovaný náleží ÚS ze dne 4. 8. 2010, sp. zn. II. ÚS 913/09, ze kterého vyplývá, že je vždy nutné vypořádat se s otázkou, zda a příp. jakou právní povinností daňový poradce konkrétně porušil s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu a s ohledem na (případně) relevantní odborné názory a rozhodovací činnost správců daně (či správních soudů) v rozhodné době.

Domnívám se, že pokud daňový poradce v určité době a za určitých okolností zastává nějaký právní názor, který v dobré víře a s náležitou odbornou péčí odůvodní, přičemž se později ukáže být nesprávným, nelze *a priori* takové jednání považovat za porušení jeho zákonných povinností.

Pro příčinnou souvislost mezi výkonem daňového poradenství a vznikem škody platí vše, co již bylo uvedeno výše. Splnění všech předpokladů odpovědnosti za škodu musí být v řízení jednoznačně prokázáno.

Jak je nejen z výše uvedeného patrné, téma odpovědnosti daňového poradce je skutečně velmi široké a zasloužilo by si podrobnější analýzu, ale vzhledem k tomu, že vymezení odpovědnosti daňového poradce je základním předpokladem pro výplatu pojistného plnění, nemohl jsem ho zcela vynechat.

Nyní od něj již z pohledu teorie záměrně odhlédnu a zaměřím se na své praktické poznatky v rámci uplatňování práv z pojištění profesní odpovědnosti daňových poradců. Kdybych měl vymezit nejčastější příčiny škodních událostí, tak by se jednalo zejména o:

- nepodání kontrolního hlášení nebo nepodání následného kontrolního hlášení na výzvu správce daně;
- uplatnění nároku odpočtu na DPH po uplynutí tříleté lhůty (chybné posouzení počátku běhu promlčecí lhůty od data pro podání původního daňového přiznání namísto od data uskutečnění zdanitelného plnění);

- uplatnění slev na zaměstnance, přestože není doloženo prohlášení poplatníka nebo doklady prokazující nárok na slevu;
- uplatňování nákladů na základě zálohových faktur;
- chybné posouzení nároku na odpočet DPH v případě zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím (zejména autobazary) podle § 90 ZDPH;
- neodvedení DPH ze zálohové faktury;
- nesprávné posouzení daňově uznatelných nákladů:
 - náklady na opravu x náklady na technické zhodnocení v případech, kdy z dokladů vyplývá, že se jedná o technické zhodnocení,
 - faktury vystavené jednatelům (na činnost spadající do výkonu funkce jednatele x jinou činnost, např. projektant);
- chybně stanovené zálohy na daň z příjmů, zejména když daňový subjekt nevykonává činnost po celou dobu (měsíční zálohy stanoveny ve výši 1/12 z daně) apod.

Jak vyplývá z výše uvedeného, příčin vzniku škod u daňových poradců je téměř nepřehledné množství. Specifickou oblastí, ve které jsem v minulých letech vnímal častá pochybení daňových poradců, je oblast výzkumu a vývoje. Jedná se o náročnou problematiku a často dochází k objasnění sporných otázek až v rámci soudních řízení.

Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty s tím, že je také podstatný účel prováděné činnosti.

V souvislosti s odpovědností daňového poradce je však také nutné zkoumat, zda jednotlivé projekty neobsahují i závažné věcné či formální nedostatky, pro které nárok na odpočet není. Projektová dokumentace bývá v rámci daňových kontrol odpočtů na výzkum a vývoj právě jednou z nejproblematictějších oblastí. Vzhledem k tomu, že právní úprava vymezuje její náležitosti jen v obecné rovině, je tím ponechán prostor pro subjektivní hodnocení naplnění jejího obsahu správci daně.

Projekt výzkumu a vývoje by měl být základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Není úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56.

Z pohledu odpovědnosti daňového poradce v souvislosti s neuznáním odpočtu nákladů na výzkum a vývoj je podstatné, že za sankce z důvodu navýšení základu daně o náklady na výzkum a vývoj může daňový poradce odpovídat pouze tehdy, pokud nebyl jeho pochybení, mohla osoba, které byly služby

poskytnuty, právo úspěšně uplatnit. Závěr o příčinné souvislosti mezi zjištěným formálním pochybením daňového poradce v souvislosti s projekty osoby žádající náhradu škody označenými jako projekty výzkumu a vývoje, a vzniklou škodou, jež je předmětem žalobního nároku, může obstát jen tehdy, že nebyl formálního pochybení daňového poradce, byl by jinak odpočet nákladů ze základu daně z příjmů právnických osob na uvedené projekty důvodný a k doměření daně by správcem daně nedošlo (viz rozsudek NS ze dne 18. 5. 2020, sp. zn. 32 Cdo 838/2020). Přestože se jedná o náležitosti, které musí obsahovat každý projekt, v případě stanovení cílů projektu, způsobu kontroly a stanovení ocenitelného prvku jde o vysoce odborné posouzení, ke kterému ani není daňový poradce oprávněn, a proto za něj ani nemůže být odpovědný.

Pojišťovna podle mé zkušenosti v těchto případech uvádí, že vzhledem k tomu, že by správce daně ani v případě projektů výzkumu a vývoje bez formálních vad neuznal nárok na odpočet poškozeným uplatněného odpočtu těchto nákladů, neexistuje mezi výkonem daňového poradenství a neuznáním nároku na odpočet nákladů na výzkum a vývoj přímá příčinná souvislost (přímá příčinná souvislost by existovala pouze tehdy, pokud by formální vady projektu byly jediným důvodem, pro který by správce daně nárok na odpočet neuznal).

Vzhledem k náročnosti profese daňového poradce je riziko možného pochybení skutečně vysoké, ale společenská poptávka na kvalitní odborníky v této oblasti také, neboť jak tvrdil Benjamin Franklin: „*Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní.*“

Chtěl bych vám však dát tímto článkem na vědomí, že pokud máte sjednané pojištění profesní odpovědnosti prostřednictvím KDP ČR a OK GROUP a. s., tak je rozsah pojistného krytí opravdu velmi široký a měl by vám zajistit potřebný klid při výkonu vaší profese. Rámcové pojistné smlouvy pro fyzické i právnické osoby jsou koncipovány tak, aby se vztahovaly na většinu rizik, které mohou v rámci výkonu daňového poradenství nastat, a to zejména za předpokladu, že k pochybení nedojde úmyslně nebo v souvislosti s nepoctivým nebo podvodným jednáním nebo při činnosti, kterou by daňový poradce vykonával bez příslušného oprávnění. Tyto rámcové smlouvy také obsahují mnoho dalších užitečných připojištění, ale to není předmětem tohoto článku.

Závěrem si dovoluji uvést, že budete-li vykonávat svoji činnost v dobré víře a s odbornou péčí, můžete se v případě vašeho nedbalostního pochybení na pojištění profesní odpovědnosti u rámcových smluv KDP ČR spolehnout. ■

Odpovědnost úředníků veřejné správy – základní východiska a formy



Mgr. Tomáš Svoboda, Ph.D.,

odborný asistent na katedře správní vědy a správního práva na Právnické fakultě Masarykovy univerzity



JUDr. Anna Chamráthová Richterová, Ph.D.,

odborná asistentka na katedře správní vědy a správního práva na PF Masarykovy univerzity

Úřednice a úředníci, či v rámci procesního práva spíše úřední osoby¹ (v textu pro zjednodušení jen „úředníci“), jsou faktickými vykonavateli úředních agend, vč. agend finančně-správních. Tyto (fyzické) osoby nejsou jen nositeli právní a odborné kompetence, ale taktéž určité odpovědnosti.² S ohledem na klíčovou roli základního požadavku *legality* při výkonu veřejné správy je primárním odpovědnostním systémem veřejné správy právo.³ Konkrétních podob právní odpovědnosti, kterým mohou být úředníci při výkonu správních agend vystaveni, je ovšem řada. Cílem tohoto přehledového textu je představit základní z nich a upozornit na některé legislativní změny či jiná úskalí je provázající.

Obecně k odpovědnosti úředníků

Předtím, než se dostaneme blíže k jednotlivým kategoriím, je vhodné se krátce zastavit u obecnějších východisek konceptu právní odpovědnosti ve veřejné správě. Lze narazit na dvě základní chápání právní odpovědnosti.

Prvním a pro veřejnou správu (potažmo veřejné právo) typickým je pohlížení na právní odpovědnost jako na sankci za porušení některé právní povinnosti. Toto pojetí je někdy označováno jako tzv. *retrospektivní*, jelikož se „dívá zpět“ a vyvozuje odpovědnost až tehdy, došlo-li (nejprve) k porušení určité právní normy. Odpovědnost zde má povahu sekundárního (sankčního) právního

vztahu. Vedle toho však lze v právu narazit také na pojetí *prospektivní*. Odpovědnost se zde neprojevuje jako sankce, nýbrž jako pravidla pro „řádné chování“.⁴ Její podstatou je proto spíše důraz na prevenci nežli trestání vzniklých pochybení.

Ve veřejné správě má pochopitelně místo obojí. Projevem onoho prevenčního významu odpovědnosti jsou různé právní požadavky na výkon správních agend, a to konkrétní (obsažené ve zvláštních zákonech), tak formulované obecně.⁵ Avšak jak bylo naznačeno, v praxi je pod pojmem odpovědnost ve veřejné správě chápána zpravidla odpovědnost v sankčním pojetí. Platí to i pro odpovědnost úředníků. S porušením určité právní povinnosti těchto osob proto může být spojena sankce, přičemž lze hovořit o určitém systému, byť ne důsledně provázaném. Ne vždy jde o tresty ve smyslu veřejného práva (resp. odpovědnost za správní delikty a trestné činy), může jít taktéž o sankce netrestní povahy, a to ne nutně veřejnoprávní. Velmi často jde o nepříznivé následky soukromoprávní povahy. Jde-li o základ pro vyvození právní odpovědnosti, principiálně je jím porušení určité právní povinnosti (lze však narazit i na výjimky, viz dále).

Obecně by potom mělo platit, že míra odpovědnosti úředníků by měla být *přiměřená*. Je proto potřeba, což se v praxi ne vždy děje, pečlivě vyvažovat nastavení jednotlivých druhů odpovědnosti v rámci naznačeného systému. Ačkoli by se na první pohled

1 Úřední osobou (bez přívlastku) je podle správního řádu (zákon č. 500/2004 Sb.) každá osoba bezprostředně se podílející na výkonu pravomoci správního orgánu (§ 14 odst. 1 SŘ). Oprávněnou úřední osobou se rozumí osoba, která je oprávněna činit úkony správního orgánu v řízení (§ 15 odst. 2 SŘ). Obdobná vymezení úředních osob obsahuje také daňový řád (srov. § 12 DŘ).

2 Srov. např. ROSENBLUM, D. H., KRAVCHUK, R. S. *Public Administration: Understanding Management, Politics, and Law in the Public Sector*. 6th ed. Boston: McGraw-Hill, 2005, s. 515 a násl.

3 Srov. § 2 odst. 1 SŘ.

4 Podrobněji např. SVOBODA, T. *Veřejná správa a odpovědnost*. In: SKULOVÁ, S. a kol. *Základy správní vědy*. 3. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2023, s. 205–220 a zde citovaná literatura.

5 Srov. např. základní zásady činnosti správních orgánů v § 2 až 8 SŘ.

mohlo jevit (a různé politické proklamace k tomu nezřídka směřují), že v kontextu veřejné správy by měla být uplatňována nej přísnější možná odpovědnost, tento přístup má rizika. Intenzivní hrozba sankce plynoucí z výkonu veřejné správy totiž může vést k vytváření nežádoucích motivací na straně úředníků – přesněji k defenzivnímu výkonu veřejné správy, či dokonce k rezignaci na něj.⁶ Nevhodné nastavení odpovědnosti může vést k tomu, co bývá označováno jako tzv. odrazující účinek (*chilling effect*). Jedná se o obecný problém, který se vyskytuje i v jiných kontextech nepřiměřené regulace.⁷ Příliš přísné nastavení odpovědnosti úředníků proto nemusí být efektivní.

Totéž ovšem platí i pro příliš mírné nastavení odpovědnosti. Zde se naopak naráží na *princip odpovědnosti* veřejné správy a funkce, které jsou s odpovědností spojovány. Výkon veřejné správy bez uplatnění jakékoli odpovědnosti by vedl k odpoutání veřejné správy od svého veřejného účelu (odpovědnost je v tomto smyslu určitým korektivem jejího výkonu) a zejména k oslabení práv dotčených osob – tzv. adresátů veřejné správy. Zjednodušeně můžeme říct, že odpovědnost je typickým atributem veřejnosprávního působení, a to dokonce i tehdy, pokud veřejná správa nevykonává veřejnou moc. Jinými slovy, odpovědnost ve veřejné správě je obecným principem, takto se podává např. v doporučeních Rady Evropy.⁸

Jde-li o funkce odpovědnosti, bývají vymezovány různě v závislosti na jednotlivých druzích odpovědnosti. Pravidelně zmiňovanými jsou však zejména funkce *retribuční, prevenční a kompenzační*. Zatímco retribuční funkce je akcentována v případech veřejnosprávního trestání, lze mít za to, že dominantní obecnou funkcí odpovědnosti úředníků je spíše funkce prevenční. Ústřední je tedy role odpovědnosti jako zdroje motivace k řádnému výkonu veřejné správy, potažmo kultivace veřejné správy přes odpovědnostní mechanismy. Kompenzační funkce přirozeně převládá u odpovědnosti za škodu (či nemajetkovou újmu), byť jak bude vysvětleno dále, ani to nemusí platit vždy. Funkce jednotlivých forem odpovědnosti se totiž mohou prolínat.

Odpovědnost z pracovního poměru

Odpovědnost úředníků lze kategorizovat různě. Jako nejvýznamnější se však jeví odpovědnost *plynoucí ze zaměstnaneckých vztahů* se státem, územním samosprávným celkem či již spíše výjimečně jiným nositelem veřejné správy (např. veřej-

nou vysokou školou). Ty mohou být právně konstruovány různě, od čehož se odvíjí také pojetí související právní odpovědnosti.

Začněme u úředníků územních samosprávných celků. Jejich zaměstnanecký vztah a z něj plynoucí povinnosti, potažmo odpovědnost za jejich porušení, je upraven zákonem o úřednících.⁹ Významně je však aplikován také zákoník práce,¹⁰ a to proto, že jde o právní předpis podpůrný (*subsidiární*) k dříve uvedenému zákonu. Svou konstrukcí je proto předmětný právní vztah v základu pracovním poměrem, který je více či méně modifikován veřejným právem pro účely výkonu veřejné správy. Zákon o úřednících stanoví jejich základní povinnosti specifické pro toto zaměstnání, jako např. dodržovat předpisy, které se vztahují k vykonávané práci, plnit pokyny vedoucích úředníků, dodržovat povinnost mlčenlivosti či pracovat svědomitě a řádně podle svých sil, znalostí a schopností.¹¹

Jelikož jsou úředníci územních samosprávných celků v pracovním poměru a zákon o úřednících s výjimkou odvolání vedoucího neupravuje následky porušení jejich povinností, použije se obecná úprava obsažená v ZPr. Porušování předmětných povinností proto může vést k „běžným“ pracovníprávním následkům, což je zejména *výpověď* ze strany zaměstnavatele (a to pro závažné porušení povinností vyplývající z právních předpisů vztahujících se k jím vykonávané práci nebo pro soustavně méně závažné porušování těchto povinností, pokud byl zaměstnanec v době posledních šesti měsíců v této souvislosti písemně upozorněn na možnost výpovědi). I v případě úředníka územního samosprávného celku lze v souvislosti s porušením pracovních povinností *zrušit pracovní poměr okamžitě*, a to pokud svou povinnost porušil zvláště hrubým způsobem či byl pravomocně odsouzen za úmyslný trestný čin spáchaný při plnění pracovních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním k nepodmíněnému trestu odnětí svobody na dobu nejméně šesti měsíců.¹² V těchto případech lze alternativně přistoupit též (pouze) k výpovědi.

Pokud by úředník porušil své povinnosti ve zkušební době, lze jeho pracovní poměr bez dalšího písemně zrušit. Co se výjimek z těchto možností týče, uplatní se standardní pracovníprávní ochrana zaměstnanců v souvislosti s mateřstvím, rodičovstvím či dočasnou pracovní neschopností stanovená ZPr.¹³ Specifické je postavení vedoucího úředníka či vedoucího úřadu, které lze *odvolat* poté, pokud porušili závažným způsobem zákonem sta-

6 Podrobněji SVOBODA, T. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci – ve prospěch jednotlivce nebo veřejné moci? *Právník*, 2019, č. 8, s. 795 a násl.

7 Např. v kontextu svobody projevu (srov. tamtéž).

8 Srov. doporučení R (84) 15 Výboru ministrů ohledně veřejné odpovědnosti.

9 Zákon č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků a o změně některých zákonů.

10 Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce („ZPr“).

11 Srov. § 16 zákona o úřednících.

12 Srov. § 52 až 72 ZPr.

13 Srov. § 53, 54 a § 55 odst. 2 ZPr.

novou povinnost v době posledních šesti měsíců před odvoláním nebo se v této lhůtě dopustili dvou méně závažných porušení.¹⁴

Dodejme, že uvedená soukromoprávní východiska se neuplatní pouze v případech úředníků územních samosprávných celků, ale také u řady jiných zaměstnanců veřejné správy v obdobném postavení. Předně půjde o úředníky neúzemní samosprávy, jejichž zaměstnávání není nijak specificky regulováno (např. zmínění úředníci veřejných vysokých škol). Uvedené ovšem bude dopadat i na mnohé státní zaměstnance. Předně lze vzpomenout tzv. civilní zaměstnance státu,¹⁵ kteří nejsou ve služebním poměru a platí pro ně běžná pracovníprávní východiska. V některých případech však jde také o státní úředníky v pravém smyslu. Zde je klíčové vymezení rozsahu státní služby, kdy některé (svou podstatou sice úřední) agendy jsou ponechány mimo rozsah státní služby, anebo může jít o „plnohodnotné“ agendy, které nejsou jako státní služba regulovány na základě zákonných výjimek.¹⁶ Zde bude porušení pracovních povinností také otázkou pracovníprávní.

Odpovědnost ze služebního poměru

Právně zajímavější je pojetí odpovědnosti u úředníků v rámci služebního poměru. Jedná se o specifický zaměstnanecký vztah (v aktuálním domácím pojetí výhradně) ke státu, který vykazuje silné znaky *publicizace* (byť nikoli úplně¹⁷). Jako východisko tohoto řešení můžeme obecně chápat určité zvláštní veřejnoprávní požadavky na výkon činností ve státní službě,¹⁸ který je zpravidla doplněn určitými právními garancemi či jinými „výhodami“. Typickým projevem tohoto (v základu) veřejnoprávního vztahu je, jak bývá zdůrazňováno, zvláštní forma odpovědnosti plynoucí z porušení povinnosti v rámci služebního poměru – odpovědnost za porušení služební kázně.

Jedná se o odpovědnost konstruovanou veřejnoprávně, kdy tato odpovědnost má trestní povahu v právním smyslu. Z pohledu teorie správního práva se jedná o odpovědnost za tzv. *disciplinární delikty*. Tato odpovědnost se v mnohém odlišuje od obecnější odpovědnosti za přestupky (např. tresty či procesní úpra-

vou), v mnohém se však tyto odpovědnosti překrývají. Zejména se v rámci služební kázně „plnohodnotné“ veřejnoprávně rozhoduje, vč. subsidiarity procesních pravidel SŘ. Z toho plyne také možnost využít zpravidla zesílenou veřejnoprávní ochranu proti kázeňskému trestu (vč. ochrany ve správním soudnictví, ve kterém správní soudy o otázkách služebních poměrů také nezřídka rozhodují).

Typickým příkladem této odpovědnosti v praxi je služební poměr příslušníků bezpečnostních sborů, v jehož rámci je upraven kázeňský přestupek (což je samo o sobě nepřesné označení¹⁹), který je vymezen jako „zaviněné jednání, které porušuje služební povinnost, ale nejde o trestný čin nebo o jednání, které má znaky přestupku. Za takové jednání se považuje i dosahování neuspokojivých výsledků ve výkonu služby uvedené v závěru služebního hodnocení“; přičemž „za jednání se považuje i opomenutí konání, k němuž byl příslušník povinen“. Tresty, které lze příslušníkovi bezpečnostního sboru za kázeňský přestupek uložit, zahrnují: písemné napomenutí, snížení základního tarifu až o 25 % na dobu nejvýše 3 měsíců, odnětí služební medaile, odnětí služební hodnosti, pokutu, propadnutí věci, nebo zákaz činnosti.²⁰ Zvláště trest odnětí služební hodnosti je velmi přísný, jelikož vede k obligatornímu propuštění ze služebního poměru.²¹

Obdobnou disciplinární odpovědnost lze nalézt i v jiných úpravách služebního poměru,²² přičemž se jim pravidelně věnuje také odborná literatura, na kterou lze v podrobnostech odkázat.²³ Kde však poněkud překvapivě disciplinární odpovědnost absentuje, je nejobecnější právní režim státní služby – zákon o státní službě, kterému se věnujeme dále.

Odpovědnost podle aktuálního znění zákona o státní službě

Disciplinární odpovědnost figurovala v zákoně o státní službě do 31. 12. 2024. Institut služební kázně byl založen na řádném plnění povinností státního zaměstnance vyplývajících mu z právních předpisů, které se vztahují ke službě v jím vykonávaném oboru služby, ze služebních předpisů (specifických vnitřních předpisů) a z příkazů (individuálních služebních pokynů). Její za-

14 Srov. § 12 odst. 1 písm. b) a c) zákona o úřednících.

15 Typicky jde o různé podpůrné profese v rámci správních úřadů, které se nijak (přímo) nepodílejí na výkonu veřejné správy; srov. § 2 odst. 1 písm. k) zákona o státní službě (zákon č. 234/2014 Sb.).

16 Srov. § 2 odst. 2 zákona o státní službě.

17 Podrobněji např. KADLUBIEC, V. Služební poměr – veřejnoprávní nebo soukromoprávní vztah? *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2015, č. 4, s. 407-413.

18 Srov. např. § 46 odst. 1 zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, dle kterého: „Služební kázeň spočívá v nestranném, řádném a svědomitém plnění služebních povinností příslušníka, které pro něj vyplývají z právních předpisů, služebních předpisů a rozkazů.“

19 Nejde totiž o přestupek, nýbrž správní delikt tzv. jiný (než přestupek); obdobně nepřesně disciplinární přestupek studentů vysokých škol, který taktéž není přestupkem (srov. § 64 a násl. zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách).

20 Viz § 50 odst. 1 a 4, resp. § 51 zákona o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů.

21 Srov. § 42 odst. 1 písm. e) zákona o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů.

22 Srov. § 51 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání.

23 Podrobněji např. MATES, P. a kol. *Veřejné sbory v České republice*. Praha: Leges, 2023.

viněné porušení představovalo kárné provinění, za které bylo možné uložit kárné opatření (a to konkrétně písemnou důtku, snížení platu až o 15 % na dobu až tří kalendářních měsíců, odvolání ze služebního místa představeného, nebo propuštění ze služebního poměru). Kárné provinění se projednávalo ve dvouступňovém kárném řízení před kárnými komisemi (bylo proto možné odvolání proti předmětnému rozhodnutí).

K počátku letošního roku však zákonodárce instituty služební kázně a kárných opatření zrušil a připodobnil odpovědnost státního zaměstnance ve služebním poměru odpovědnosti zaměstnance v pracovním poměru. Namísto pojmu služební kázeň nyní zákon o státní službě pracuje se *zaviněným porušením povinnosti* vyplývající státnímu zaměstnanci z právních předpisů, ze služebních předpisů či z příkazů k výkonu služby.

Tato nikoli nepodstatná změna koncepce odpovědnosti je zdůvodňována neefektivitou kárných řízení, nutností racionalizace ukládání sankcí za porušení služební kázně, nepřiměřenou časovou prodlevou mezi porušením služební kázně a rozhodnutím ve věci, nepřiměřenou délkou kárných řízení (která může vést k uložení mírnějšího kárného opatření) či procesními chybami mnohdy nezkušených členů kárných komisí prvního stupně (které byly častým důvodem pro zrušení rozhodnutí v odvolacím řízení).²⁴ Naopak problém této změny spočívá zejména v tom, že poněkud oslabuje postavení zaměstnanců v tomto služebním poměru. Jednak posiluje postavení představených (přímých nadřízených), především se však procesně odklání od (klasického) veřejnoprávního pojetí trestání, jak je naznačeno dále.

Drobné nedostatky ve službě může představený vyřídit tak, že je úředníkovi (státnímu zaměstnanci) ústně nebo písemně *vytkne*. Písemná výtka se založí do jeho osobního spisu na dobu jednoho roku, přičemž po uplynutí této doby se z něj vyřadí. Jedná se o úpravu, která byla v zákoně o státní službě přítomna již dříve, byť v mírně modifikované podobě (dříve mohl výtku učinit i služební orgán, nyní již pouze představený).²⁵

Co se závažnějších nedostatků týče, nově zákon o státní službě zavádí institut *písemného napomenutí* za zaviněné porušení povinnosti, které je ukládáno služebním orgánem. Lze jej uložit nejpozději do 12 měsíců ode dne, kdy k porušení povinnosti došlo. I toto napomenutí se založí do osobního spisu, v tomto případě na dobu 18 měsíců (po uplynutí této doby se z něj rovněž vyřa-

dí). Oproti výtce může mít napomenutí podstatný vliv na služební poměr, pokud totiž za 18 měsíců byla uložena tři napomenutí, služební orgán musí rozhodnout o skončení služebního poměru státního zaměstnance.²⁶ Uložení výtky a napomenutí dle zákona o státní službě výslovně neprobíhá ve správním řízení, a příslušná ustanovení SR se tedy nepoužijí (proti výtce a napomenutí se tak nelze dovolat).

Jde-li o právní ochranu vůči výtce, zákon o státní službě upravuje specifický prostředek ochrany – *stížnost*, ani její projednání však není formalizované. Literatura ke staršímu znění zákona o státní službě (do 31. 12. 2024) dovozuje, že výtka může být přezkoumána ve správním soudnictví.²⁷ Odvolání je nicméně možné vůči rozhodnutí o skončení služebního poměru v důsledku uložení tří napomenutí, v rámci čehož lze přezkoumat i napomenutí. Pokud odvolací orgán shledá, že je rozhodnutí o skončení služebního poměru nezákonné, má to důsledky i pro napomenutí (vyřadí se po nabytí právní moci odvolacího rozhodnutí z osobního spisu státního zaměstnance a nepřihlíží se k němu). Otázkou je ochrana proti napomenutí, která dosud nevedla ke skončení služebního poměru (první a druhé napomenutí), zde se zejména nabízí možnost pohlížet na ně jako na rozhodnutí podle soudního řádu správního a soudně je přezkoumávat.²⁸

Důsledkem nejzávažnějších porušení povinností v kontextu zákona o státní službě je *skončení služebního poměru*, pokud je státní zaměstnanec poruší zaviněně v době nejdéle jednoho roku před zahájením řízení o skončení. Závažnost porušení má vliv na to, kdy konkrétně poměr skončí. V případě „běžného“ závažného porušení totiž poměr skončí uplynutím doby dvou kalendářních měsíců (která začíná běžet prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni doručení rozhodnutí o skončení služebního poměru). V případě zvláště závažného porušení oproti tomu služební poměr skončí už dnem doručení rozhodnutí o skončení. Jde o zřetelné přiblížení úpravě skončení pracovního poměru (viz výše), přičemž v důvodové zprávě k předmětné novelizaci se dodává, že pro posuzování způsobu a intenzity porušení povinnosti bude využitelná i dosavadní judikatura v pracovněprávní oblasti.²⁹

Následkem porušení povinností může být i odvolání ze služebního místa představeného, pokud zaměstnanec ve státní službě zastává tuto pozici (a to v případě, že mu bylo v období 12 měsíců před zahájením řízení o odvolání uloženo druhé písemné napomenutí za zaviněné porušení povinnosti). Konečně pokud se státní zaměstnanec dopustí porušení svých povinností ve zku-

24 Viz důvodová zpráva k návrhu zákona č. 448/2024 Sb.

25 Srov. § 88 zákona o státní službě ve znění do 31. 12. 2024, a od 1. 1. 2025.

26 Srov. § 88 a 89, resp. § 72 odst. 1 písm. d) zákona o státní službě.

27 Odkazuje se přitom na soudní přezkoumatelnost obdobné výtky podle § 7a exekučního řádu (zákon č. 120/2001 Sb.); viz KOPECKÝ, M., PICHRT, J. § 88. Kárné provinění. In: PICHRT, J. a kol. *Zákon o státní službě: komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, s. 321.

28 Srov. § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (lze však dodat, že podřazení písemného napomenutí pod kategorii rozhodnutí je složitější otázkou, na jejíž rozbor v tomto textu není prostor, principiálně jej však nelze vyloučit).

29 Viz důvodová zpráva k návrhu zákona č. 448/2024 Sb.

šební době, lze jeho služební poměr ukončit okamžitě doručením písemného oznámení o zrušení služebního poměru, kdy poměr končí dnem doručení, není-li v něm uveden pozdější (avšak lze dodat, že porušení povinnosti zde není vyžadováno, resp. lze z jakéhokoli důvodu nebo bez uvedení důvodu). V tomto případě služební poměr končí ze zákona, není tedy vedeno řízení o skončení služebního poměru.³⁰

Odpovědnost za přestupek či trestný čin

Již separátní rovinou odpovědnosti úředníků jsou veřejnoprávní delikty odlišné od deliktů disciplinárních (kázeňských). Obecně platí, že i při výkonu veřejné správy se lze dopustit takového deliktu. Vychází se zde z obecného principu právního státu, v jehož rámci stát nejen tvoří právo, nýbrž je jím taktéž vázán (potažmo jiné veřejné subjekty od státu odvozené). Výkon veřejné správy tedy není principiálně vyloučen z okruhu veřejnoprávní odpovědnosti. Nabízejí se zejména odpovědnost za přestupky a (v případě závažnějších porušení povinností) za trestné činy.

Jde-li o odpovědnost za *přestupky*, jedná se o kategorii obecných, takto v zákoně výslovně označených správních deliktů.³¹ Lze dodat, že odpovědnost za přestupek nelze spojovat s libovolným porušením pravidel výkonu veřejné správy. Porušení těchto pravidel bude mít obvykle svébytné následky (např. v podobě vad procesních postupů). Přestupkovou odpovědností se proto nelze bránit libovolnému protiprávnímu postupu správního či obdobného orgánu.³² Zřejmě však nelze vyloučit, že v některých situacích může dojít i k naplnění určité skutkové podstaty přestupku ze strany úředníků v rámci výkonu veřejné správy.

Skutkové podstaty přestupků zvláště zaměřené na úředníky existují, jsou však ojedinělé. Zmínit lze např. porušení povinnosti mlčenlivosti podle DR³³ či zákon o střetu zájmů, dle kterého jsou mezi veřejné funkcionáře řazeny také osoby v postavení vedoucích pracovníků ve státní správě či samosprávě (těmto osobám plynou z tohoto zákona různé povinnosti, jejichž nesplnění vede k přestupkové odpovědnosti³⁴).

Zřejmě širší možností je proto uplatnění obecných skutkových podstat v prostředí výkonu veřejné správy. Může jít např. o porušení obecné povinnosti podrobit se orientačnímu vyšetření, zda není zaměstnanec pod vlivem alkoholu nebo jiných návykových látek. To je samozřejmě otázkou dodržování obecných pracov-

Odpovědnost úředníků je rozvětvenou problematikou zahrnující různé formy odpovědnosti pro různé kategorie úředníků. Přitom není vyloučeno, že jedno protiprávní jednání bude mít vícero nepříznivých následků (např. pracovněprávní postih, odpovědnost za přestupek či odpovědnost za škodu).

něprávních povinností,³⁵ nicméně samotné odmítnutí může být taktéž přestupkem.³⁶ Dalším příkladem, byť již poněkud spekulativním, může být hrubé chování úřední osoby k účastníkovi řízení. Takové vystupování je obecně zapovězeno, resp. je vadou postupu správního orgánu.³⁷ Nicméně od určité intenzity takového hrubého chování lze uvažovat také o spáchání přestupku, a to na základě obecné skutkové podstaty přestupku ublížení na cti zesměšněním nebo hrubou urážkou.³⁸ Není vyloučeno, že jedno protiprávní jednání bude mít vícero nepříznivých právních následků (např. pracovněprávní postih, odpovědnost za přestupek a souběžně také odpovědnost za škodu). Je však třeba pamatovat, že nesmí jít o vícero trestních následků, jelikož pak by mohla být porušena zásada zákazu dvojího trestání (*ne bis in idem*).

Zřetelnější je přítomnost zvláštních skutkových podstat v případě trestního práva, které reguluje *trestné činy* úředních osob (konkrétněji jde o trestné činy zneužití pravomoci úřední osoby a ma-

30 Srov. § 60 odst. 1 písm. c) a § 74 odst. 1 zákona o státní službě.

31 Srov. § 5 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

32 Srov. POTMĚŠIL, J. Postih úředníka za pochybení při vedení řízení. *Moderní obec*. Dostupné z: <https://moderniobec.cz/postih-urednika-za-pochybeni-pri-vedeni-rizeni/>.

33 Srov. § 246 DR.

34 Srov. § 2 odst. 2 ve spojení s § 23 zákona č. 159/2006 Sb., o střetu zájmů.

35 Srov. § 106 odst. 4 písm. e) a i) ZPr.

36 Srov. § 20 a násl. a § 31 odst. 1 písm. p) zákona č. 65/2017 Sb., o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek.

37 Srov. § 4 odst. 1 SR.

38 Srov. § 7 odst. 1 písm. a) zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích.

ření úkolu úřední osoby z nedbalosti). Na úředníky v návaznosti na výkon veřejné správy však mohou dopadat také některé další skutkové podstaty, zejména dotýkající se širší oblasti korupce (např. trestný čin přijetí úplatku).³⁹ Trestněprávní odpovědnost není charakteristická pouze vyšším významem chráněných hodnot či zostřenými tresty, ale taktéž jinými právními následky spáchání trestného činu. Odsouzení za (zejména) úmyslný trestný čin totiž může ústít ve ztrátu bezúhonnosti, což může následně (již ze zákona) vést k ukončení zaměstnaneckého vztahu k subjektu veřejné správy.

Odpovědnost za škodu v rámci regresních úhrad

Úředníci mohou taktéž odpovídat za škodu způsobenou výkonem veřejné správy. Přitom platí, že právní režim této odpovědnosti se odvíjí od povahy vykonávané veřejné správy. Jde-li o veřejnou správu tzv. vrchnostenskou, řídí se tato odpovědnost zákonem o odpovědnosti za škodu.⁴⁰ Tento zákon neupravuje „přímou“ odpovědnost úředníků za vady při výkonu veřejné moci vůči poškozeným osobám. Ačkoli byly takto některé starší právní úpravy konstruovány, tento přístup není výhodný, jelikož generuje přílišná rizika pro úředníky (zejména riziko již zmíněné nepřiměřené odpovědnosti) i poškozené (riziko nesolventnosti škůdce – úředníka). Současný přístup je proto založen na odpovědnostním vztahu mezi poškozeným a těmito subjekty, kterým je přičitatelné jednání či nejednání vykonavatelů veřejné moci (orgánů, potažmo úředníků). Tyto subjekty potom následně, byly-li nuceny škodu nahradit (typicky v penězích), mají proti skutečnému původci (včetně jednotlivého úředníka) právo na *regresní úhradu*.⁴²

Lze však dodat, že odpovědnost úředníků v rámci regresních úhrad je významně mírnější nežli odpovědnost státu či územního samosprávného celku, a to v řadě ohledů. Jednak není založena na objektivním principu jako odpovědnost státu či územního samosprávného celku, tedy vyžaduje předpoklad zavinění na straně odpovídající osoby. Dále regresní úhrada obsahuje limitaci výše, a to shodně jako činí ZPr v případě odpovědnosti

zaměstnance za škodu. Konečně úprava regresních úhrad připojí moderační právo soudu v rámci rozhodování o regresní úhradě. Regresní úhrada proto, ačkoli se na první pohled jeví jako kompenzační institut, v praxi pokrývá jen malé zlomky náhrad vyplacených na základě odpovědnosti za výkon veřejné moci. Její funkce je tak spíše *preventivní* nežli primárně kompenzační.⁴³

Specifickou otázkou je, kdy má docházet k uplatnění regresní úhrady. Aktuálně je zákon o odpovědnosti za škodu postaven na principu tzv. *oportunitity*. Tedy i v případě vzniku práva na regresní úhradu má stát či územní samosprávný celek možnost (prakticky prostor k uvážení) regresní úhradu nepožadovat. Pro toto řešení existují určité důvody, jelikož výkon veřejné moci je specifický a po úředníkovi zkrátka nemusí být vždy spravedlivé regresní náhradu požadovat. Byť je třeba dodat, že zákon o odpovědnosti za škodu obsahuje řadu výjimek chránících úředníky před regresními úhradami.⁴⁴ Někdy ve veřejné (politické) diskusi preferovaným principem je uplatňování regresních úhrad v každém jednotlivém případě (*ex officio*). Ani od tohoto řešení však, s ohledem na naznačené limity regresních úhrad, nelze očekávat jejich významnější pozitivní dopad na veřejné rozpočty. A to již z toho důvodu, že mnohé případy odpovědnosti při výkonu veřejné moci vůbec nemusí být spojeny s pochybením kteréhokoliv úředníka.⁴⁵ Naopak příliš přísným nastavením regresních úhrad může být dotčena již zmiňovaná přiměřenost odpovědnosti.

Současně lze dodat, že existence určitého pochybení při výkonu veřejné moci ještě neznamená automatický vznik práva na náhradu škody, potažmo práva na regresní úhradu. Nutným předpokladem je pochopitelně vznik škody a dále příčinná souvislost mezi ní a pochybením při výkonu veřejné moci.⁴⁶ Obojí není samozřejmé a musí být prokazováno (a to zpravidla poškozeným), nežli jde o rozhodující otázky v rámci tzv. předběžného uplatnění práva (v případě odpovědnosti státu) či v navazujícím řízení před civilními soudy. Odpovědnost za škodu proto není sankcí za porušení povinností úředníků, nýbrž „pouze“ následkem realizované kompenzace poškozeného. A to i v tom smyslu, že v rámci regresní úhrady nelze požadovat více, než bylo poskytnuto poškozenému (pravidlem bude opačná situace).

39 Srov. § 329 až 331 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

40 Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád).

41 Přičemž je aktuálně předmětem legislativního procesu rozšíření tohoto okruhu také o společenství obcí (srov. sněmovní tisk č. 845 pro 9. volební období); nadále neodstraněnou však zůstává mezera v podobě subjektů neúzemní samosprávy, kterým tímto zákonem povinnost k náhradě škody způsobené při výkonu veřejné moci založena není.

42 Srov. § 16 až 18, resp. 22 až 25 zákona o odpovědnosti za škodu.

43 Podrobněji viz SVOBODA, T., VAVRUŠOVÁ, L. Sankční povaha regresních úhrad. In: SKULOVÁ, S. a kol. (eds.). *COFOLA 2019: Část IX. Atypické podoby trestání ve veřejné správě: Sborník z konference*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2019, s. 37–47.

44 Nárok na regresní úhradu tak např. nelze uplatňovat proti úředním osobám, které se řídily příkazem nadřízeného, či obdobně nevznikne právo na regresní úhradu v případě, kdy bylo vydání nezákonného rozhodnutí důsledkem nesprávného právního názoru příslušného orgánu (srov. § 16 a 17 zákona o odpovědnosti za škodu).

45 Typicky jde o případy odpovědnosti za nepřiměřenou délku řízení, která představuje jeden z výslovně definovaných případů nesprávného úředního postupu (srov. § 13 či 22 zákona o odpovědnosti za škodu). K porušení práva na přiměřenou délku řízení ovšem může dojít, i když nebyly porušeny procesní lhůty.

46 Podrobněji např. SIMON, P. *Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci*. Praha: C. H. Beck, 2019.

Jiná odpovědnost za škodu

Úředníci mohou odpovídat za škodu také v jiných případech než-li při výkonu veřejné moci, na které nedopadá zákon o odpovědnosti za škodu. Tyto případy budou spíše výjimečné (judikatura NS totiž chápe oblast výkonu veřejné moci velmi široce), nelze je však zcela vyloučit. Typicky může jít o odpovědnost za škodu v rámci poskytování některých veřejných služeb na nevrchnostenském principu, na kterém se podílejí také úředníci veřejné správy. V takovém případě se vychází z obecné odpovědnosti v pracovním právu, kde je upravena odpovědnost za škodu způsobenou zaměstnancem zaměstnavateli či naopak.

Složitější otázkou je, kdo odpovídá v případě škody způsobené zaměstnancem třetí osobě. Z aktuální právní úpravy v občanském zákoníku se jeví, že zaměstnavatel a zaměstnanec mají odpovídat solidárně, přičemž poškozený může volit, na koho se se svým právem obrátí.⁴⁷ Judikatura NS ovšem přímou odpovědnost zaměstnance vylučuje s poukazem na potřebu zvláštní ochrany zaměstnanců.⁴⁸ Zaměstnavatel má následně vůči zaměstnanci regres s již zmíněnými limitacemi odpovědnosti zaměstnance.⁴⁹

Dodejme však, že případná změna judikatury k výkladu OZ se netýká odpovědnosti za výkon veřejné moci, kde je zákon o odpovědnosti za škodu zvláštní úpravou ve vztahu k obecné soukromoprávní úpravě. Kde však mohou zaměstnanci veřejné správy odpovídat za škodu přímo již dnes, je tzv. *exces*. Jedná se o případy, kdy by úřední osoba při své činnosti sledovala výlučně své vlastní zájmy, nikoli výkon veřejné správy (uvedené platí jak pro odpovědnost za výkon veřejné moci, tak pro odpovědnost v pracovněprávních vztazích).

Jiné formy odpovědnosti

Současně je vhodné krátce upozornit, že dosavadní výklad není ani zdaleka vyčerpávající.⁵⁰ Jednak lze identifikovat některé další formy právní odpovědnosti. Existují zejména v oblasti *hospodaření s veřejným majetkem*. Porušení povinností v této oblasti může vést ke specifické trestněprávní odpovědnosti,⁵¹ ale taktéž k některým formám majetkové odpovědnosti spojené s rozhodováním v záležitostech veřejného majetku, kde mohou úředníci odpovídat jako členové orgánů právnických osob

(např. v podobě odpovědnosti úředníka „vyslaného“ jako člena voleného orgánu obchodní společnosti s účastí veřejného subjektu – zaměstnavatele⁵²).

Jiné formy odpovědnosti ovšem mohou zahrnovat také odpovědnost mimoprávní. Příkladem je porušení etických požadavků (typicky zachycených v tzv. *etických kodexech*), se kterými právo spojuje určité sankční následky. Úředníci se proto musejí vyvarovat nejen chování explicitně právně nedovoleného, ale v mnohých případech také nedovoleného pravidly profesní etiky (byť důsledně vzato mohou být následky těchto porušení stále právní). V některých případech ale mohou mít morální povahu dokonce i samotné sankce. Např. principy dobré správy veřejného ochránce práv požadují, aby v případě, kdy správní orgán udělá chybu, tuto chybu přiznal a písemně se za ni omluvil dotčené osobě.⁵³ Taková povinnost poskytnout omluvu ovšem z právního řádu explicitně neplyne (resp. zákon o odpovědnosti za škodu je konstruován odlišně, kdy je případná omluva poskytována jinak), přesto její splnění podléhá kontrolní činnosti ochránce v rovině dodržování mimoprávních požadavků při výkonu veřejné správy.⁵⁴

Závěr

Jak je patrné, odpovědnost úředníků je poměrně rozvětvenou problematikou. Tento text proto mohl poskytnout jen hrubý nástin různých forem odpovědnosti. Má-li pak být v závěru zdůrazněno to nejpodstatnější, domníváme se, že pozornost si zasluhují zejména změny, kterých od počátku tohoto roku doznal zákon o státní službě. Zde došlo k opuštění dřívější zřetelně veřejnoprávně pojaté kárné odpovědnosti (odpovědnosti za disciplinární delikty) ve prospěch procesně jednodušší, ale v základu zřejmě stále veřejnoprávní odpovědnosti. A to se základním cílem zjednodušení a zrychlení jejího uplatňování. To je obecně relevantní opodstatnění. Z našeho pohledu zde však vyvstává řada otázek ohledně povahy jednotlivých úkonů v rámci tohoto nového modelu a bližších pravidel jeho uplatňování. Pokud bychom totiž dospěli k závěru, že na nově konstruovanou odpovědnost se stále uplatňují obecná východiska správního trestání a jednotlivé úkony (zejména výtky a písemné napomenutí) jsou samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví, k podstatnému zefektivnění této odpovědnosti dojít nemusí. ■

47 Jedná se o složitější diskusi k výkladu § 2914 OZ (jde o tzv. odpovědnost za pomocníky, pod které spadají také zaměstnanci).

48 Rozsudek NS ze dne 26. 10. 2021, sp. zn. 25 Cdo 1029/2021. Lze však dodat, že tento závěr není přijímán nekriticky; srov. např. díl podcastu *Judikatura* k této otázce: <https://pravo21.cz/podcasty/judikatura-odpovednost-pomocnika>.

49 Srov. § 251 odst. 2 ve spojení s § 257 a násl. ZPr.

50 Pro hlubší východiska odpovědnosti úředníků lze odkázat na literaturu; např. POMAHAČ, R. Úředníci a (ne)odpovědnost. In: POMAHAČ, R. a kol. *Veřejná správa za rozcestím: Právní reflexe*. Praha: Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, 2013, s. 89-116.

51 Srov. § 220 a 221 trestního zákoníku a zde upravený trestný čin porušení povinnosti při správě cizího majetku.

52 Podrobněji MOCEK, M. K právní úpravě odpovědnosti úředníka územního samosprávného celku za škodu ve vazbě na jeho „vyslání“ do orgánu podnikající právnické osoby. *Správní právo*, 2015, č. 4-5, s. 2013-222.

53 Viz princip odpovědnosti v tzv. desateru principů dobré správy ochránce: <https://www.ochrance.cz/dokument/principy-dobre-spravy/principy-dobre-spravy.pdf>.

54 V mezích jeho působnosti je totiž také soulad kontrolovaných správních činností s principy dobré správy (srov. § 1 odst. 1 zákona č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv a o ochránci práv dětí).

K odpovědnosti státního zaměstnance za majetkovou či nemajetkovou újmu způsobenou služebním úřadu



doc. JUDr. Kateřina Frumarová, Ph.D.,

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Úvod

Problematika odpovědnosti za škodu, resp. újmu, a otázka její náhrady představuje institut, kterému se věnuje řada právních odvětví. Předmětem následujícího textu bude analýza odpovědnosti státního zaměstnance za majetkovou či nemajetkovou újmu způsobenou služebním úřadu. Jde o materii, na kterou dopadají jak veřejnoprávní předpisy (zejména zákon o státní službě), tak i předpisy práva soukromého (především zákoník práce). Není proto vždy jednoduché se v této oblasti zorientovat, a to ať již jde o otázky hmotněprávní, či procesněprávní. Co do některých otázek stále napanuje shoda na jejich řešení. Článek se zaměřuje zejména na analýzu charakteru odpovědnosti státního zaměstnance a na předpoklady pro její vznik, jakož i určení výše škody. Současně zodpovídá otázku, zda se o nárocích z této odpovědnosti rozhoduje dle soukromoprávních předpisů nebo zda jde o řízení ve věcech služby dle zákona o státní službě s podpůrným využitím správního řádu. Cílem je též poukázat na sporné aspekty a navrhnout odpovídající (aplikační a výkladová) řešení.

Charakter odpovědnosti státního zaměstnance a předpoklady jejího vzniku

Pokud státní zaměstnanec způsobí služebním úřadu (potažmo tedy státu) majetkovou či nemajetkovou újmu, zákon o stát-

ní službě¹ v § 123 odst. 1 k tomuto stanoví, že „náhrada majetkové a nemajetkové újmy vzniklé služebním úřadu nebo státnímu zaměstnanci se řídí částí jedenáctou zákoníku práce.² Plnění pracovních úkolů podle zákoníku práce se pro účely tohoto zákona považuje za plnění služebních úkolů.“ Jde tedy o vcelku stručnou úpravu, odkazující na jiný právní (soukromoprávní) předpis. Nahlédneme-li do zákoníku práce, § 250 odst. 1 uvádí, že **zaměstnanec je povinen nahradit zaměstnavateli škodu, kterou mu způsobil zaviněným porušením povinností při plnění pracovních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním.** Je třeba též úvodem upozornit, že § 123 ZSS byl s účinností od 1. 1. 2025 novelizován zákonem č. 448/2024 Sb., a velmi významně. Důvodová zpráva k tomuto osvětluje, že „se nově navrhuje výslovně stanovit, že náhrada majetkové a nemajetkové újmy vzniklé služebním úřadu nebo státnímu zaměstnanci se řídí obecně částí jedenáctou zákoníku práce. Tím je zajištěno, že **v případě náhrady majetkové a nemajetkové újmy je u státních zaměstnanců postupováno stejně jako u zaměstnanců, kteří pracují v základním pracovněprávním vztahu.**“³

Pro státního zaměstnance tato konstrukce znamená, že **zaměstnavatel (tj. stát) má právo, nikoli však povinnost, požadovat po zaměstnanci náhradu újmy**, kterou mu zaviněně způsobil. Současně je plně v dispozici zaměstnavatele i to, v jaké výši bude tuto náhradu po státním zaměstnanci požadovat. Pokud se ale rozhodne náhradu škody požadovat, je zaměstnanec povinen ji nahradit. Často v této souvislosti zaznívá otázka, zda je tato koncepce vhodná (a to s ohledem na to, že jde o zaměstnance státu a o hospodaření s veřejnými financemi). Mám za to, že ano. Podíváme-li se např. i na úpravu uplatňování tzv. regresních úhrad ze strany státu dle zákona č. 82/1998 Sb., vyplývá z ní, že stát (i územní samosprávný celek) má také právo, nikoli povinnost, uplatnit svůj nárok na regresní úhradu.⁴ Je tedy věcí správního uvážení státu, zda nárok uplatní či nikoli. Dalším podpůrným argumentem pro vhodnost této koncepce je skutečnost, že výkon veřejné správy je velmi náročnou odbornou a právní čin-

1 Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě (dále též „ZSS“).

2 Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále též „ZPr“).

3 Důvodová zpráva k zákonu č. 448/2024 Sb.

4 Srov. dikci § 16 a 17 zákona č. 82/1998 Sb., jakož i důvodovou zprávu k tomuto zákonu.

ností. Současně se úřední osoby potýkají i s poměrně rozšířenou a rychle se měnící právní úpravou, nadto často dotvářenou rozhodovací praxí soudů. Proto individualizovaný postup a možnost zvážení uplatnění nároku ve vztahu ke každému jednotlivému případu a zaměstnanci je vhodným přístupem. Naopak automatizované a paušalizované řešení (a požadování náhrady újmy) by mohlo mít řadu negativních dopadů (vyhýbání se rozhodování sporných či složitých případů, striktně formalistický přístup úředníka, nezáměr občanů o výkon činnosti v rámci státní služby a další).⁵

Nelze však opomenout skutečnost, že stát, obdobně jako obce či kraje, má specifické postavení, jímž se může **v některých aspektech odlišovat od „soukromoprávních“ zaměstnavatelů**. Tj., že může být limitován dalšími zákonnými povinnostmi či omezeními, které plynou především ze zákona o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích. Upozornit je třeba zejména na § 14, který v odst. 1 zdůrazňuje účelnost a hospodárnost nakládání s majetkem státu, a v odst. 4 pak stanoví, že „*příslušná organizační složka důsledně využívá všechny právní prostředky při uplatňování a hájení práv státu jako vlastníka a při ochraně majetku před neoprávněnými zásahy a včas uplatňuje zejména právo na náhradu škody...*“. Nicméně ani povinnost péče řádného hospodáře nemusí vždy nutně znamenat povinnost služebního úřadu požadovat paušálně v každém případě a po každém státním zaměstnanci náhradu způsobené škody. Vedle již výše uvedených rizik přistupují i další (náklady na soudní spory, vyšší zatížení soudní soustavy apod.). Problémem může být i jednoznačné určení osoby odpovědné za újmu, resp. vymezení jejího podílu zavinění na způsobené újmě, kdy v oblasti veřejné správy se na určitém postupu či rozhodovacím procesu může podílet vícero úředních osob, vč. představeného, jednotlivé fáze postupu se často prolínají či vzájemně podmiňují, nebo mohou předurčovat další postup, popř. již i samotný výsledek postupu či řízení.

Odpovědnostní právní vztah má sekundární charakter, což znamená, že podmínkou jeho aktivace je porušení právní povinnosti vyplývající z primárního právního vztahu, kterým je služební poměr. Předpokladem vzniku odpovědnostního právního vztahu je pak s ohledem na § 250 ZPr ve spojení s § 123 ZSS: **porušení právní povinnosti, vznik újmy, příčinná souvislost mezi porušením konkrétní právní povinnosti a vzniklou újmu a konečně zavinění**.⁶ Tyto předpoklady musí být naplněny kumula-

tivně. K porušení právní povinnosti může dojít právním jednáním, které zahrnuje jak konání, tak opomenutí, přičemž právně jednat lze výslovně nebo jiným způsobem nezbuzujícím pochybnost o tom, co jednající osoba chtěla projevít. Povinnosti plynou státnímu zaměstnanci nejen z právních předpisů, ale také ze služebních předpisů či příkazů k výkonu služby.

Újmou se rozumí zásah do práv a právem chráněných zájmů poškozeného, zahrnující jak újmu majetkovou (škodu), tak i újmu nemajetkovou (imateriální). Škoda je vždy objektivně vyjádřitelná všeobecným ekvivalentem, tj. penězi, a je napravitelná poskytnutím majetkového plnění. Nemajetková újma je újmu imateriální, která vzniká, aniž by došlo (nad rámec vzniklé škody) ke změně rozsahu jmění poškozeného. Jedná se o utrpění na nehmotných hodnotách, které se dotýkají morální integrity poškozené osoby, mezi něž patří zejména její důstojnost, čest, dobrá pověst, ale i jiné hodnoty.⁷ Mezi porušením povinnosti a újmu musí být vztah příčiny a následku. Platí, že „*porušení pracovních povinností zaměstnancem nemusí být jedinou příčinou vzniku škody; musí však být jednou z příčin, a to důležitou, podstatnou a značnou*“.⁸

Konečně pokud jde o zavinění, je chápáno jako vnitřní psychologický vztah škůdce k vlastnímu protiprávnímu jednání a k výsledku tohoto jednání, tj. ke vzniku újmy.⁹ Tento vztah je podle kombinace prvku intelektuálního a volního vyjádřen jako přímý nebo nepřímý úmysl nebo jako vědomá nebo nevědomá nedbalost. S ohledem na skutečnost, že ZPr výslovně nestanoví, jaká forma zavinění je třeba k založení odpovědnosti zaměstnance, platí, že ke vzniku odpovědnostního právního vztahu **postačuje zavinění ve formě nedbalosti**, a to nedbalosti nevědomé.¹⁰ Při nevědomé nedbalosti škůdce (tj. státní zaměstnanec) nevěděl, že svým jednáním může způsobit škodu, ačkoli o tom vzhledem k okolnostem a ke svým osobním poměrům vědět měl a mohl. Kombinují se zde tedy jak skutečnosti objektivní („okolnosti“, „vědět měl“), tak subjektivní („osobní poměry“, „vědět mohl“), které musí být naplněny kumulativně. U nedbalostního zavinění chybí volní složka, tzn. pachatel následek způsobit nechce, ani s tím není srozuměn. Měřítkem nedbalosti tak je zachování určité míry opatrnosti, nedbalostně jedná ten, kdo zároveň: a) nedodržuje míru opatrnosti, ke které je v rámci okolností povinen – objektivní vymezení, a b) podle svých subjektivních možností je také schopen míru opatrnosti dodržovat – subjektivní vymezení.¹¹ Povinnost prokázat zavinění státního zaměstnance tíží služební úřad, resp. služební orgán.

5 Shodně též stanoviska vlády k návrhům některých novel zákona č. 82/1998 Sb., týkajících se změny přístupu k regresním úhradám: stanovisko vlády k návrhu novely zákona č. 82/1998 Sb., sněmovní tisk 335, Poslanecká sněmovna, 7. volební období, dostupné na <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=335>, obdobně stanovisko vlády k návrhu novely zákona č. 82/1998 Sb., sněmovní tisk 23, Poslanecká sněmovna, 7. volební období, dostupné na <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=23>.

6 HŘEBÍKOVÁ, I. a kol. *Zákon o státní službě. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021. Výklad k § 123 ZSS, dostupné na www.beckonline.cz.

7 PAŠEK, M. Komentář k § 2894. In: PETROV, J., VÝTISK, M., BERAN, V. a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2024. Viz též JIRÁSKO, V. Náhrada majetkové a nemajetkové újmy v agenturním zaměstnávání. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2021, č. 3, s. 595.

8 Viz rozsudek NS ze dne 21. 2. 2002, sp. zn. 21 Cdo 300/2001.

9 Viz např. rozsudek NS ze dne 5. 2. 2004, sp. zn. 21 Cdo 1059/2003.

10 HŘEBÍKOVÁ, I. a kol., op. cit. sub 6.

11 Podrobněji viz ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. Výklad k § 16 TZ. Dostupné na www.beckonline.cz.

Procesní postup při uplatnění nároku na náhradu újmy

Klíčovou otázkou spojenou s odpovědností za újmu je pak ta, v jakém procesním režimu a podle jakých právních předpisů má být postupováno při stanovení povinnosti státního zaměstnance k náhradě újmy způsobené služebnímu úřadu. Má být tato otázka **projednána v soukromoprávním režimu, postupem dle ZPr, anebo se jedná o (veřejnoprávní) řízení ve věcech služby, které bude vedeno dle ZSS** se subsidiárním využitím SŘ? Tento aspekt má výrazný dopad i na podobu následné soudní ochrany. Již úvodem lze předdeslat, že až do 1. 1. 2025 šlo o velmi nepřehlednou oblast.

Do počátku roku 2025 totiž nepanovala shoda, jak procesně postupovat, přičemž se lišily názory nauky, soudů i představitelů státní správy. Poradní sbor ve svém stanovisku z roku 2016 konstatoval,¹² že „proces rozhodování o odpovědnosti státního zaměstnance nebo služebního úřadu za škodu nebo nemajetkovou újmu podle části šesté zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, je jedním z druhů řízení ve věcech služby“. Dle stanoviska sice rozhodování o náhradě není výslovně uvedeno v § 159 odst. 1 ZSS, přesto je ho třeba – vzhledem k tomu, že se jedná o rozhodování o právech a povinnostech – zahrnout mezi skupinu rozhodování o právech a povinnostech státních zaměstnanců, tj. rozhodování v řízení ve věcech státní služby. Vzhledem k tomu, že ve věcech služebního poměru má vždy jednat a rozhodovat služební orgán, musí být také rozhodování o povinnosti nahradit újmu považováno za jeden z druhů řízení ve věcech služby, ačkoli není výslovně uvedeno v § 159 odst. 1 ZSS. Pokud § 123 odst. 1 a § 124 odst. 1 ZSS (ve znění do 1. 1. 2025) uvádí, že odpovědnost za škodu státního zaměstnance i odpovědnost za škodu služebního úřadu se řídí ZPr, lze tento odkaz chápat dle Poradního sboru pouze jako odkaz hmotněprávní.¹³

Pokud jde o představitele právní nauky, komentář I. Hřebíkové a kol. vychází z výše uvedeného Závěru Poradního sboru a dodává, že právní povaha služebního poměru státních zaměstnanců, „který má veřejnoprávní, státněmocenský charakter, vybízí k úvaze o jiném právním režimu v procesněprávní rovině, než by bylo použítí zákoníku práce, který má soukromoprávní povahu, i když s někte-

rými veřejnoprávními prvky“.¹⁴ Pichrt a kol. uvádí, že se na oblast náhrady škody způsobené státním zaměstnancem služebnímu úřadu používá komplexně ustanovení ZPr. Pokud pak jde o výši požadované škody, tuto určuje služební úřad.¹⁵ Dále tyto autoři podotýkají, že postupy příslušných orgánů ve věcech služby neupravené v § 159 ZSS budou mít charakter správního řízení dle SŘ. Z ustanovení ZSS o řízení ve věcech státní služby by se pak na takové případy vztahovala ustanovení kompetenční.¹⁶ Konečně Kottbauer, Příb a kol. pouze stručně konstatují, že v otázce náhrady škody se postupuje dle ZPr.¹⁷

Stejně roztržštěná jako nauka se pakjevila i soudní judikatura. Městský soud v Praze ve svém rozsudku sp. zn. 8 A 85/2019 uvedl: „Příslušný služební orgán není oprávněn vést řízení o náhradě újmy na zdraví státního zaměstnance vzniklé v souvislosti s výkonem státní služby. Taková pravomoc mu totiž nevyplývá z § 159 odst. 1 zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, v němž jsou taxativně vymezeny případy, v nichž je dána pravomoc příslušného služebního orgánu k vedení řízení ve věcech služby. K přezkumu nároků ve věcech náhrady za újmu na zdraví vzniklé v souvislosti s výkonem služebního poměru jsou tak příslušné civilní soudy.“¹⁸ Své závěry dovodil tento soud ze skutečnosti, že rozhodování o náhradě újmy na zdraví nelze podřadit pod žádnou z položek výčtu uvedeného v § 159 odst. 1 ZSS, a jelikož tento výčet je zcela zjevně výčtem taxativním, nelze ani rozsah položek rozšiřovat.¹⁹ Zcela opačně se k dané otázce postavil v jiném rozsudku tentýž Městský soud v Praze.²⁰ Věc řešil v roce 2022 také zvláštní senát rozhodující podle zákona č. 131/2002 Sb., přičemž ve svém usnesení ze dne 7. 4. 2022, sp. zn. Konf 7/2021, dospěl k následujícím závěrům: Co do institutů, které nejsou uvedeny ani v jednom z odstavců § 159 ZSS, zřejmě nelze než konstatovat, že pokud v ZSS není zakotvena zvláštní úprava a je-li v konkrétním případě rozhodováno o založení, změně, nebo zrušení práva nebo povinnosti státního zaměstnance (§ 9 SŘ), jde o řízení ve věci služby, v rámci něhož by mělo být postupováno podle ustanovení ZSS upravujících řízení ve věcech služby a subsidiárně podle ustanovení SŘ.²¹ K těmto závěrům lze mít však výhrady, kdy s ohledem na dikci § 159 ZSS, jakož i z použité legislativní techniky jednoznačně plyne, že by se mělo jednat o výčet taxativní. A neexistuje-li jednoznačná kompetenční norma, která stanoví, že ve věci náhrady škody má služební orgán rozhodovat

12 Závěr č. 5 ze zasedání Poradního sboru náměstka ministra vnitra pro státní službu k zákonu o státní službě ze dne 3. 6. 2016. Dostupné na <https://www.mvcr.cz/sluzba/clanek/poradni-sbor-namestka-mv-pro-statni-sluzbu.aspx>.

13 Tamtéž.

14 HŘEBÍKOVÁ, I. a kol., op. cit. sub 6.

15 PICHRT, J. a kol. *Zákon o státní službě. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 396–399.

16 Tamtéž, s. 510–513.

17 KOTTBAUER, A., PŘÍB, J. a kol. *Zákon o státní službě*. Ostrava: Sagit, 2015.

18 Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2020, sp. zn. 8 A 85/2019.

19 Tamtéž.

20 Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2018, sp. zn. 3 Ad 13/2016, a na něho navazující rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 7 Ads 89/2018.

21 Usnesení zvláštního senátu ze dne 7. 4. 2022, sp. zn. Konf 7/2021. Shodně rozhodl zvláštní senát i v dalším svém usnesení ze dne 23. 6. 2022, sp. zn. Konf 28/2021.

v rámci správního řízení, nelze vést úvahy v tom směru, že projednání a stanovení náhrady škody způsobené státním zaměstnancem má povahu správního řízení (tedy veřejněprávní činnosti). Tudíž by se dle mého názoru spíše mělo jednat o postup, resp. režim soukromoprávní, realizovaný na základě ZPr.

Situaci však s účinností **od 1. 1. 2025** vyřešila již výše zmíněná novela č. 448/2024 Sb., kdy zákonodárce vědomě reagoval na výše popsanou, neuspokojivou situaci: „*Konečně se navrhuje vyjmout rozhodování o náhradě majetkové a nemajetkové újmy z řízení ve věcech služby. Jednalo se vždy o komplikovanou materii, kdy se na režimu, v němž by měla být rozhodována, zpočátku neshodovaly ani soudy. Vzhledem k tomu, že služební úřady byly před přijetím zákona o státní službě navyklé na soukromoprávní režim, pokud jde o oblast odpovědnosti za majetkovou a nemajetkovou újmu, a právě určení, že po přijetí zákona o státní službě o těchto věcech rozhoduje služební orgán v řízení ve věcech služebního poměru, přineslo značné obtíže a kontroverze (např. pokud jde o oprávnění služebního orgánu moderovat výši škody určenou k náhradě státním zaměstnancem), navrhuje se tuto záležitost vyjmout z režimu správního řízení a navrátit k plně soukromoprávnímu režimu.*“²² Při náhradě újmy se tak nově **postupuje výlučně podle ZPr, popř. dle OZ. Žaloby ve věci náhrady majetkové a nemajetkové újmy projednávají a rozhodují soudy v občanském soudním řízení.** Odmítne-li tedy odpovědný státní zaměstnanec podle ZPr uznat svou povinnost k náhradě majetkové nebo nemajetkové újmy nebo ji po výzvě nenahradí, nárok na náhradu újmy se uplatní na základě žaloby podané u obecného soudu.

Při stanovení výše požadované náhrady škody je třeba vycházet z příslušných ustanovení ZPr (z jeho části jedenácté), na něhož ZSS odkazuje. Z celkové koncepce a dikce jednotlivých ustanovení se podává, že ZPr stojí na koncepci, kdy **výši „požadované“ náhrady újmy určuje zaměstnavatel** (§ 262 ZPr). Současně ze ZPr nevyplývá, že by bylo povinností zaměstnavatele požadovat po zaměstnanci vždy náhradu újmy v plné výši (vyjma zákonem stanovených výjimek). Ostatně jde o logickou konstrukci, kdy má být ponecháno na vůli toho, komu byla újma způsobena, aby stanovil, v jaké výši ji požaduje nahradit. Domnívám se, že toto pravidlo by mělo být aplikováno i v případě státních zaměstnanců a jimi způsobené újmy. Každý případ by měl být posuzován individuálně a měly by být zohledněny všechny okolnosti a specifika dané situace. Obecně je třeba reflektovat při stanovení výše náhrady zejména osobní a majetkové poměry státního zaměstnance, okolnosti vzniku škody, dosavadní pracovní výsledky, míru a formu zavinění, popř. i další hlediska, vždy s ohledem na každý jednotlivý případ. Vhodným přístupem lze totiž minimalizovat případnou soudní obranu státního zaměstnance a s tím spojené náklady státu, jakož i rychleji získat tuto náhradu pro stát. Individuální přístup má pozitivní dopad též na možnosti státního zaměstnance závazek

řádně a včas splatit, a tedy eliminaci případných exekučních řízení a dalších výdajů pro stát. Z obecnějšího úhlu pohledu pak tato individualizace zmírňuje možné obavy a neochotu občanů působit profesně ve státní správě.

Závěry

Z výkladu stávající právní úpravy (ZSS ve spojení se ZPr) se podává, že požadovat náhradu (majetkové či nemajetkové) újmy po státním zaměstnanci představuje zákonem danou možnost státu, resp. služebního úřadu, přičemž by se v žádném případě neměl uplatňovat paušalizující přístup a tyto náhrady by neměly být vymáhány automaticky. Bezpochyby by v každém jednotlivém případě měly být ze strany státu posouzeny okolnosti konkrétního případu, posouzeno naplnění cílů, ke kterým má náhrada škody, resp. újmy (obdobně jako regresy), směřovat, závažnost pochybení (zejména ve smyslu toho, zda jde o zjevný exces při výkonu veřejné správy), či jeho opakovanost. Zohledněny by měly být taktéž objektivní podmínky pro řádný výkon správy a plnění povinností (personální či technické zabezpečení), jakož i složitost věci po právní i skutkové stránce. Mělo by se vycházet především z toho, že zákonný výkon veřejné správy jakožto služby veřejnosti má být společným cílem všech subjektů veřejné správy i osob ji v praxi reálně vykonávajících, přičemž vzájemné vztahy mezi nimi by měly spočívat primárně na principu spolupráce, metodického a odborného vedení a pomoci, jakož i vzájemné důvěře a partnerském vztahu. Současnou koncepcí proto považuji za vhodně zvolenou.

Velmi pozitivně pak hodnotím změny provedené novelou zákona o státní službě č. 448/2024 Sb. Do konce roku 2024 bylo sporné, zda má být postupováno při stanovení povinnosti státního zaměstnance k náhradě újmy způsobené služebnímu úřadu dle ZPr, anebo se jedná o (veřejnoprávní) řízení ve věcech služby, které bude vedeno dle ZSS se subsidiárním využitím SR. Lišily se názory nauky i soudní praxe, kdy nakonec převážilo (s ohledem na výše uvedené rozhodnutí tzv. zvláštního senátu) pojetí, že rozhodování o náhradě škody a její výši ve vztahu ke státnímu zaměstnanci je správním řízením, resp. řízením ve věcech služby. Služební orgán zde vrchnostensky rozhoduje o povinnosti státního zaměstnance nahradit způsobenou škodu. Od 1. 1. 2025 nicméně dochází k zásadní změně a dle stávající úpravy již tyto nároky budou projednávány v režimu ZPr, což lze jen přivítat. ■

22 Důvodová zpráva k zákonu č. 448/2024 Sb.

Odpovědnost státu za škodu způsobenou finančními úřady



Mgr. Kateřina Devlin,

advokátka,
Deloitte Legal,
advokátní kancelář

Nesprávné či nezákonné rozhodnutí, jednání nebo nečinnost finančního úřadu může daňovému subjektu způsobit vznik újmy. Poškozený se v takovém případě může po státu domáhat náhrady škody. V tomto článku si přiblížíme podmínky odpovědnosti státu za škodu z titulu nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu s důrazem na specifika nároků v oblasti daní.

Náhrada škody a paušalizovaná náhrada škody v daních

Ústavněprávní základ odpovědnosti státu za újmu způsobenou nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem je zakotven v čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod („**Listina**“).¹ Práva na náhradu škody se lze domáhat pouze za podmínek stanovených zákonem,² který však nárok na náhradu škody „nemůže zcela anulovat (negovat), a tím tedy ústavně zaručené základní právo, byť toliko v určitých případech, popřít“.³ Zákonem, na který Listina odkazuje, je zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád) [„**OdpšK**“]. Podle OdpšK stát odpovídá za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím a nesprávným úředním

postupem. V praxi se lze setkat i s odpovědností státu z titulu jiné skutkové podstaty, přičemž pro oblast daní je relevantní především odpovědnost státu za porušení práva Evropské unie (např. nesprávnou implementací směrnice do vnitrostátního práva). Základem této odpovědnosti státu je ujednání právo, které stanoví podmínky odpovědnostního vztahu, přičemž OdpšK se použije přiměřeně (především pro otázky procesní) z důvodu neexistence vnitrostátního právního předpisu pro tuto oblast.⁴

Nárok na náhradu škody z titulu nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu podle OdpšK, ale i z titulu porušení práva EU, je nárokem soukromoprávním,⁵ který se uplatňuje žalobou u civilního soudu. V řízení o uplatněném nároku se aplikují obecná procesní pravidla a předpisy vyplývající z OSŘ, tj. především povinnost tvrzení a důkazní, a dále subsidiárně OZ. V oblasti daní lze však odškodnění za pochybení správce daně dosáhnout i postupem podle DŘ, neboť úroky hrazené správcem daně plní do určité míry funkci paušalizované náhrady škody.⁶ Vychozím a stěžejním smyslem úroku dle § 254 DŘ je „*předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt právě výše daného úroku*“.⁷ Kromě procesní jednoduchosti je odškodnění přiznáním úroku hrazeného správcem daně výhodné pro daňový subjekt také z pohledu hmotněprávních podmínek, neboť vznik úroku není podmíněn vznikem škody, čímž odpadá povinnost tvrzení a důkazní. Nově je možné se domáhat odškodnění ve formě úroku dle § 254 DŘ také v případě nesprávně vybraného cla, které bylo stanoveno v rozporu s právem EU.⁸

Ke vztahu odškodnění ve formě úroků hrazených správcem daně a náhradě škody je třeba zmínit, že výše přiznaného úroku má následně vliv na výši případného odškodnění podle OdpšK. Ustanovení § 251d DŘ totiž stanoví, že „*přiznat náhradu škody nebo přiměřené zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu, které byly způsobeny daňovému subjektu jednáním správce daně, lze pouze v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně*“. Poskyt-

1 Každý má právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem.

2 Čl. 36 odst. 4 Listiny.

3 Nález ze dne 30. 4. 2022, sp. zn. Pl.ÚS 18/01, kterým byl zrušen § 31 odst. 3 OdpšK, ve znění zákona č. 120/2001 Sb., neboť podmínění vzniku nároku na náhradu nákladů řízení vznikem další škody je v příkrém rozporu s ústavním pořádkem.

4 Rozsudek NS ze dne 20. 8. 2012, sp. zn. 28 Cdo 2927/2010; nověji rozsudek NS ze dne 27. 3. 2024, sp. zn. 30 Cdo 3909/2023.

5 Základ nároku však spočívá ve veřejném právu, přičemž v judikatuře se s ohledem na specifika nároku na náhradu škody vůči státu vyvinuly některé odlišnosti od běžného civilního nároku. Např. podle rozsudku NS ze dne 27. 6. 2012, sp. zn. 30 Cdo 3731/2011, nemá stát k dispozici námitku rozporu s dobrými mravy.

6 Rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36.

7 Rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47.

8 Nález ze dne 20. 2. 2025, sp. zn. I. ÚS 2293/23, a rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2025, čj. 1 Afs 334/2024-58.

nutí úroku hrazeného správcem daně podle DŘ nevyklučuje možnost poškozeného domoci se dalšího odškodnění za újmu podle OdpŠk, která není pokryta paušální náhradou ve formě tohoto úroku.⁹ V praxi se výše vyplaceného úroku jednoduše započte na výši náhrady škody podle OdpŠk.

Podmínky odpovědnosti státu podle OdpŠk

Stát odpovídá za škodu pouze v případě, že vzniklá újma souvisí s výkonem veřejné moci.¹⁰ Odpovědnost státu je přitom objektivní odpovědností, které se nelze zprostit.¹¹ Základními podmínkami pro vznik odpovědnostního vztahu jsou: (i) **vydání nezákonného rozhodnutí nebo nesprávný úřední postup**, (ii) **vznik újmy** a (iii) **příčinná souvislost** mezi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a vzniklou újmu. Tyto tři podmínky musí být splněny kumulativně, jinak není odpovědnost státu dána. Stát neodpovídá za škodu ani v případě, že za ni odpovídá jiný subjekt. Takovým případem bude exces na straně škůdce, za jehož následky pak odpovídá sám primární škůdce. O exces se jedná, jestliže škoda byla způsobena při takové činnosti, již škůdce sledoval vlastní zájmy či potřeby, popř. zájmy jiných osob, byť se tak stalo při výkonu služební činnosti.¹² Excesem by mohlo být jednání úředníka, který zneužil své postavení např. pro páčání organizované trestné činnosti aktivitou, která nespadá do rámce činnosti finančního úřadu, přestože při ní mohl vzbudit dojem, že plní služební úkoly.¹³ Avšak neplatí, že každá činnost, která je zároveň trestným činem, musí být vždy excesem.

Podle OdpŠk jsou možné dva odpovědnostní tituly, a to nezákonné rozhodnutí a nesprávný úřední postup. V případě nezákonného rozhodnutí mají právo na náhradu škody účastníci řízení, ve kterém bylo vydáno rozhodnutí, z něhož jim vznikla škoda. Právo na náhradu škody má i ten, s nímž nebylo jednáno jako s účastníkem řízení, ačkoli s ním jako s účastníkem řízení jednáno být mělo.¹⁴ Nárok na náhradu škody z titulu nesprávného úředního postupu není podmiňován účastenstvím v řízení, tudíž právo na náhradu škody má každý, jemuž byla nesprávným úředním postupem způsobena škoda.¹⁵

A. Nezákonné rozhodnutí

Nezákonným rozhodnutím je pravomocné rozhodnutí vydané v občanském soudním řízení, ve správním řízení, v řízení podle soudního řádu správního nebo v řízení trestním, které bylo pro nezákonnost změněno nebo zrušeno příslušným orgánem.¹⁶ Podmínka právní moci není vyžadována v případě rozhodnutí, které je vykonatelné bez ohledu na právní moc, tj. předběžně vykonatelné rozhodnutí.¹⁷ Aby bylo možno rozhodnutí orgánu veřejné moci považovat za nezákonné, je tudíž třeba splnit dvě podmínky: (i) rozhodnutí musí být pravomocné (příp. předběžně vykonatelné), a (ii) rozhodnutí musí být zrušeno nebo změněno příslušným orgánem pro nezákonnost.

Podmínka pravomocného rozhodnutí vychází z premisy, že do okamžiku nabytí právní moci má účastník řízení možnost bránit se odpovídajícími procesními prostředky a v rámci instančního přezkumu dosáhnout změny či zrušení rozhodnutí, které je pro něj nepříznivé. S právní mocí je rovněž spjata vykonatelnost rozhodnutí, neboť výkon rozhodnutí může zapříčinit vznik škody. Z tohoto důvodu je nezákonným rozhodnutím i rozhodnutí předběžně vykonatelné. Takový případ může nastat v oblasti daní např. u zajišťovacího příkazu, který je dle § 167 odst. 2 DŘ vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

Predběžně vykonatelný je také platební výměr, kterým nebyl stanoven nadměrný odpočet DPH vykázany daňovým subjektem v daňovém přiznání (a jehož nárok bude později odvolacím orgánem uznán), neboť vykonatelné je dle § 103 odst. 2 DŘ rozhodnutí, které je účinné a proti němuž nemá odvolání odkladný účinek. Odvolání proti platebnímu výměru nemá dle § 109 odst. 5 DŘ odkladný účinek, tudíž platební výměr je vykonatelný již jeho doručením daňovému subjektu.¹⁸ Naopak v případě daňové povinnosti má podané odvolání proti platebnímu výměru odkladný účinek *de facto*, neboť náhradní lhůta splatnosti se odvíjí ode dne právní moci rozhodnutí. Jinými slovy, doměření daně dodatečným platebním výměrem po kontrole obvykle nebude nezákonným rozhodnutím, pokud bylo podáno odvolání, kterému odvolací orgán vyhověl, neboť povinnost hradit doměrek nevznikla. V takovém případě může být nezákonným

9 Rozsudek NS ze dne 2. 9. 2024, sp. zn. 30 Cdo 551/2024.

10 Pokud stát vystupuje jako osoba soukromého práva, odpovídá za škodu podle obecných pravidel deliktární odpovědnosti v OZ (např. rozsudek NS ze dne 18. 10. 2011, sp. zn. 28 Cdo 2081/2011).

11 § 2 OdpŠk.

12 Rozsudek NS ze dne 10. 5. 2016, sp. zn. 30 Cdo 2082/2015.

13 Analogie rozsudku NS ze dne 15. 6. 2011, sp. zn. 28 Cdo 2699/2010.

14 § 7 odst. 1 a 2 OdpŠk.

15 § 13 odst. 2 OdpŠk.

16 § 5 písm. a) ve spojení s § 8 odst. 1 OdpŠk.

17 § 8 odst. 2 OdpŠk.

18 U zadržovaného nadměrného odpočtu dochází již doručením platebního výměru ke zmenšení majetku, neboť „*odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním ‚pozitivnímu‘ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má ‚negativní‘ podobu*“ (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014).

rozhodnutím rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, které bylo zrušeno správním soudem pro nezákonnost, ale i pravomocný platební výměr, který byl změněn nebo zrušen odvolacím orgánem v návaznosti na soudní rozhodnutí. V případě zadržovaného nadměrného odpočtu DPH již však platební výměr předběžně vykonatelný je, neboť na jeho základě nedojde k vrácení odpočtu.

Podmínku nezákonnosti splňuje podle Ústavního soudu¹⁹ rozhodnutí, které je v rozporu s objektivním právem. Přitom není rozhodné, zda nezákonné rozhodnutí bylo zrušeno z důvodů procesních vad, pro vady skutkových zjištění nebo pro nesprávné právní posouzení.²⁰ Za nezákonné naopak nelze považovat rozhodnutí, jestliže důvodem jeho zrušení nebo změny byly skutečnosti, které nastaly po jeho vydání nebo jestliže důvodem jeho zrušení nebo změny byly skutečnosti, které nastaly (vznikly) před jeho vydáním, ale účastníci sporného řízení je uplatnili (ač tak mohli učinit dříve) až po vydání rozhodnutí.²¹

Příslušným k posouzení (ne)zákonnosti rozhodnutí je v oblasti daní odvolací orgán, resp. správní soud. Existence nezákonného rozhodnutí je tudíž zjištěna a potvrzena již v rámci daňového řízení, resp. navazujícího soudního řízení správního ještě před podáním samotné žaloby na náhradu škody podle Odpšk. Rozhodnutím příslušného orgánu, kterým je nezákonné rozhodnutí změněno nebo zrušeno, je příslušný civilní soud rozhodující o náhradě škody vázán.

Nejde-li o případ zvláštního zřetele hodný, lze nárok na náhradu škody z titulu nezákonného rozhodnutí přiznat pouze tehdy, pokud poškozený využil v zákonem stanovených lhůtách všech procesních prostředků, které zákon poškozenému k ochraně jeho práva poskytuje. Takovým prostředkem se rozumí řádný opravný prostředek, mimořádný opravný prostředek, vyjma návrhu na obnovu řízení, a jiný procesní prostředek k ochraně práva, s jehož uplatněním je spojeno zahájení soudního, správního nebo jiného právního řízení, nebo návrh na zastavení exekuce.²²

B. Nesprávný úřední postup

Nesprávný úřední postup není v Odpšk výslovně definován. Juridikatura NS dovozuje, že „může jít o jakoukoli činnost spojenou s výkonem pravomocí státního orgánu, dojde-li při ní nebo v jejím důsledku k porušení pravidel předepsaných právními normami pro počínání státního orgánu nebo k porušení pořádku určeného povahou a funkcí postupu“.²³ Komentářová literatura uvádí: „Znak nezákonnosti úředního postupu je třeba obecně vztahovat k porušení pravidel předepsaných zpravidla procesní normou, [...] a takové porušení se nemusí ve své době jevit samo o sobě nezákonné. V době deliktního jednání mohl být postup v plném souladu s pravidly, avšak protože zapříčinil vznik škody nebo nemajetkové újmy, je třeba jej mít podle jeho následků objektivně (bez ohledu na zavinění) za nesprávný.“²⁴

Podmínku nesprávného úředního postupu mohou naplnit různorodá jednání, opomenutí nebo nečinnost správního orgánu. Nesprávný úřední postup může být dán také souhrnem drobných pochybení ve správním řízení, která posuzována jednotlivě přitom sama o sobě nesprávným úředním postupem nejsou.²⁵ Nesprávný úřední postup tudíž nemusí být vůbec spojen s rozhodovací činností správního orgánu. Pokud se však nesprávný úřední postup promítne do obsahu rozhodnutí, může být titulem pro odškodnění pouze vydání takového rozhodnutí.²⁶

Příkladem nesprávného úředního postupu může být vrácení preplatku na nesprávný bankovní účet daňového subjektu, v jehož důsledku vznikne poškozenému negativní kurzový rozdíl, pochybení při pořízení soupisu movitých věcí,²⁷ neoprávněné vedení daňové exekuce nebo nesprávné poučení ze strany správního orgánu.²⁸ Nesprávným úředním postupem celního orgánu může být skladování věci po dobu celního zajištění způsobem, kdy nebyla chráněna před poškozením.²⁹

Posouzení, zda konkrétní postup správního orgánu je nesprávným úředním postupem, přísluší civilnímu soudu v rámci projednání žaloby na náhradu škody. V praxi civilní soudy při apli-

19 Nález ze dne 27. 12. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1391/09.

20 Rozsudek NS ze dne 7. 10. 2008, sp. zn. 28 Cdo 2397/2006, nebo ze dne 11. 5. 2011, sp. zn. 28 Cdo 3940/2009.

21 Rozsudek NS ze dne 23. 8. 2011, sp. zn. 28 Cdo 4249/2010.

22 § 8 odst. 3 Odpšk.

23 Rozsudek NS ze dne 25. 9. 2003, sp. zn. 25 Cdo 319/2002.

24 IŠTVÁNEK, F. § 13 [Deliktní úřední postup]. In: IŠTVÁNEK, F., SIMON, P., KORBEL, F. *Zákon o odpovědnosti za škodu při výkonu veřejné moci: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2025-5-2]. ASPI_ID KO82_1998CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

25 Rozsudek NS ze dne 27. 5. 2009, sp. zn. 25 Cdo 1455/2007.

26 Usnesení NS ze dne 23. 2. 2011, sp. zn. 28 Cdo 3199/2009.

27 Rozsudek NS ze dne 11. 11. 2015, sp. zn. 30 Cdo 5170/2014.

28 Rozsudek NS ze dne 17. 1. 2013, sp. zn. 30 Cdo 2174/2012; nejnověji pak odškodnění za chybnou radu správce daně o zpětvzetí žádosti o kompenzační bonus v rámci mimosoudního vyrovnání, v němž byla poškozená zastoupena kolegou Mgr. V. Čepelákem a o němž informoval úřad veřejného ochránce práv v tiskové zprávě ze dne 25. 3. 2025 (Chybné doporučení finančního úřadu připravilo podnikatelku o tisíce korun. Na radu ombudsmana se obrátila na soud a uspěla | Ombudsman).

29 Rozsudek NS ze dne 27. 6. 2002, sp. zn. 25 Cdo 1629/2000.

kaci a interpretaci norem daňového práva převážně vycházejí z judikatury správních soudů. Do lepší procesní pozice, pokud jde o břemeno tvrzení a důkazní ohledně existence nesprávného úředního postupu, se dostane poškozený, který ve správním soudnictví uspěje s žalobou na nezákonný zásah nebo žalobou na nečinnost. Pokud poškozený dosáhne rozsudku správního soudu, který nezákonný zásah nebo nečinnost konstatuje, může jím dovozovat splnění podmínky nesprávného úředního postupu, přičemž civilní soudy z takového rozsudku v praxi vycházejí.

C. Nepřiměřená délka řízení a průtahy v řízení

Samostatnou kategorií nesprávného úředního postupu je porušení povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v zákonem stanovené lhůtě, resp. ve lhůtě přiměřené, pokud zákon pro provedení úkonu nebo vydání rozhodnutí žádnou lhůtu nestanoví.³⁰ Vydáním rozhodnutí se rozumí skončit vedené řízení,³¹ zatímco úkonem je jakýkoli jednotlivý úkon, kterým se řízení neskončí. Jde tedy o dvě odlišné skutkové podstaty naplňující nesprávný úřední postup, a to (i) nepřiměřená délka řízení a (ii) průtahy v řízení.

Průtahy v řízení jsou jevem, kdy orgán veřejné moci nekoná v zákonem stanovené či přiměřené době, čímž dochází k protahování řízení. Může jít zároveň i o příčinu nepřiměřené délky řízení. Povinnost vydat rozhodnutí, resp. skončit vedené řízení v zákonné nebo přiměřené lhůtě, souvisí s právem na projednání věci v přiměřené lhůtě dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod („**Úmluva**“), resp. právem na projednání věci bez zbytečných průtahů dle čl. 38 odst. 2 Listiny. K porušení chráněného práva dochází tehdy, jestliže řízení trvá nepřiměřeně dlouhou dobu, a to bez ohledu na to, zda došlo k průtahům ze strany příslušného orgánu. S porušením práva na projednání věci v přiměřené lhůtě souvisí zvláštní druh nemajetkové újmy, kterým je nejistota, do níž byl poškozený v důsledku nepřiměřeně dlouze vedeného řízení uveden a v níž byl udržován. Vznik této nemajetkové újmy se presumuje, a poškozeného tak v civilním řízení tíží ohledně vzniku újmy pouze povinnost tvrzení.³²

Po dlouhou dobu byly nároky na přiměřené zadostiučinění za nepřiměřenou délku daňového řízení víceméně neúspěšné, neboť

NS zastával názor, že daňové řízení nespadá pod ochranu čl. 6 Úmluvy.³³ Po zásahu velkého senátu NS³⁴ v návaznosti na judikaturu Ústavního soudu³⁵ se poškozeným daňovým subjektům otevřela cesta k finančnímu odškodnění nepřiměřené délky řízení v oblasti daní, např. daňové kontroly.³⁶ Konkrétně se velký senát NS odchýlil od závěrů uvedených v rozsudku ze dne 29. 9. 2014, sp. zn. 30 Cdo 344/2014, a v judikatuře NS vícekrát opakovaných o tom, že na ta správní řízení, která věcně nespádají pod čl. 6 odst. 1 Úmluvy, nelze aplikovat § 13 odst. 1 větu třetí OdpŠk, a posuzovat tak přiměřenost jejich délky.³⁷ Nadále již tak nebude namísto při posuzování nároků na náhradu nemajetkové újmy způsobené nepřiměřenou délkou řízení odlišně posuzovat délku těch řízení, která spadají do věcné působnosti čl. 6 odst. 1 Úmluvy, a těch, která do ní nespádají. Bude rozhodné pouze to, zda jde o správní řízení, jejichž předmětem je základní právo nebo svoboda, neboť u nich vyplývá právo na jejich přiměřenou délku z čl. 38 odst. 2 Listiny. Přitom daňové řízení vč. daňové kontroly je podle Ústavního soudu³⁸ řízením, jehož předmětem je základní právo nebo svoboda, tudíž je možné se domáhat přiměřeného zadostiučinění za nepřiměřenou délku daňové kontroly, resp. daňového řízení.

D. Újma a určení její výše

Druhou podmínkou vzniku odpovědnostního vztahu dle OdpŠk je vznik újmy, kterou může být jak majetková újma (škoda), tak i nemajetková újma. Za škodu se považuje újma, která nastala v majetkové sféře poškozeného, a je objektivně vyjádřitelná penězi. Kromě škody se odškodňuje také ušlý zisk, který je ušlým majetkovým prospěchem spočívajícím v nenastalém zvětšení (rozmnožení) majetku poškozeného, které bylo možno důvodně očekávat s ohledem na pravidelný běh věcí, pokud by nedošlo ke škodní události.³⁹

Poškozený je povinen v řízení o náhradě škody prokázat, že mu škoda vznikla a v jaké výši. Důkazním prostředkem může být jakýkoli důkazní prostředek přípustný podle obecných pravidel civilního řízení, např. listiny, svědecké výpovědi nebo znalecké posudky. S ohledem na složitost a možnou délku daňového řízení, které uplatnění nároku na náhradu škody předchází, se v praxi osvědčuje aktivní zajišťování důkazních prostředků již v rámci daňového řízení. Jen ve výjimečných případech, kdy byl prokázán vznik škody, ale nebylo možné ji přesně vyčíslit, lze výši

30 § 13 odst. 1 věta druhá a třetí OdpŠk.

31 Rozsudek NS ze dne 24. 4. 2014, sp. zn. 30 Cdo 3271/2012.

32 Rozsudek NS ze dne 23. 9. 2010, sp. zn. 30 Cdo 958/2009.

33 Rozsudek NS ze dne 17. 7. 2018, sp. zn. 30 Cdo 4561/2017.

34 Rozsudek velkého senátu NS ze dne 9. 12. 2020, sp. zn. 31 Cdo 2402/2020.

35 Nález ze dne 14. 10. 2020, sp. zn. II. ÚS 570/20.

36 Rozsudek NS ze dne 31. 8. 2021, sp. zn. 30 Cdo 3118/2020.

37 To je právě případ daňového řízení, které nespadá do působnosti čl. 6 odst. 1 Úmluvy, ale dopadá na něj čl. 38 odst. 2 Listiny, neboť předmětem daňového řízení je základní právo na vlastnictví chráněné čl. 11 Listiny.

38 Nález ze dne 22. 2. 2022, sp. zn. IV.ÚS 2404/21.

39 Rozsudek NS ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. 25 Cdo 296/2006.

škody určit úvahou podle § 136 OSŘ nebo podle § 2955 OZ. Významným posunem v prokazování ušlého zisku v souvislosti s neumožněním využívat po určitou dobu protiprávně odňaté finanční prostředky představuje rozsudek NS ze dne 2. 9. 2024, sp. zn. 30 Cdo 551/2024. V něm NS shledal, že ušlý zisk lze prokázat znaleckým posudkem, přičemž ekonomický ukazatel rentability vlastního kapitálu (ROE) představuje relevantní způsob výpočtu ušlého zisku. Takto vyčíslený ušlý zisk není hypotetickým ušlým ziskem.

Nemajetková újma spočívá v narušení osobního zájmu poškozeného, který nemá hodnotu měřitelnou v penězích. Dotýká se morální integrity poškozeného, např. jeho důstojnosti, cti, dobré pověsti, ale i jiných hodnot, které se zpravidla promítají v niterném životě člověka (svoboda pohybu, rodinný život).⁴⁰ Na náhradu nemajetkové újmy mají nárok i právnické osoby, přičemž tato náhrada nemusí být nižší než náhrada poskytovaná fyzickým osobám.⁴¹ Nemajetková újma se prokazuje v případech, kdy není „zjevné, že by stejnou újmu utrpěla jakákoli osoba, která by byla danou skutečností postížena, a šlo by tedy o notorietu, kterou dokazovat netřeba“.⁴² Pakliže o notorietu nejde, je vznik nemajetkové újmy prokazatelný jen obtížně, proto se zpravidla dovodí tehdy, „jestliže by jakákoli osoba ve stejném postavení jako poškozený mohla výkon veřejné moci (nebo jeho absenci) a jeho následky vnímat úkorně. V řízení se tedy obvykle pouze zjišťuje, zda jsou dány objektivní důvody pro to, aby se konkrétní osoba mohla cítit poškozenou.“⁴³

Přiměřené zadostiučinění za nemajetkovou újmu se poskytuje bez ohledu na to, zda nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem byla způsobena škoda. Při stanovení výše přiměřeného zadostiučinění se přihlídnou k závažnosti vzniklé újmy a k okolnostem, za nichž k nemajetkové újmě došlo.⁴⁴ V případě nepřiměřené délky řízení se výše přiměřeného zadostiučinění stanoví s ohledem na kritéria uvedená v § 31a odst. 3 OdpšK, mezi která spadá např. význam předmětu řízení pro poškozeného či složitost řízení.

Případy újmy tedy mohou mít různou podobu, a to v závislosti na typu nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu a na podnikatelské činnosti poškozeného daňového subjektu. V oblasti daní může jít o ušlý zisk nebo zmařenou investici. Škodou také může být úrok z úvěru, který byl poškozený nucen sjednat za účelem úhrady nezákonně doměřené daně, nebo

škoda vzniklá nevyhovitelností pohledávky,⁴⁵ přičemž nevyhovitelnost lze posoudit jako předběžnou otázku v rámci soudního řízení o náhradu škody.⁴⁶ Nemajetkovou újmu může být nejistota u nepřiměřeně dlouhého řízení. Příp. u fyzických osob také psychická újma, poškození zdraví nebo narušení rodinného života, které je však třeba v řízení o náhradě škody prokázat vč. příčinné souvislosti s nesprávným úředním postupem nebo nezákonným rozhodnutím, což bývá v praxi velmi obtížné.

E. Příčinná souvislost

Poslední podmínkou odpovědnostního vztahu je existence příčinné souvislosti mezi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a vzniklou škodou. Přitom se vychází ze stejných principů jako v obecném deliktním právu. Příčinná souvislost se tak zjišťuje ve dvou stupních – faktická kauzalita a právní kauzalita. „Příčinná souvislost je dána, pokud by ke škodě nedošlo nebyť konkrétního jednání. Nemusí se přitom jednat o příčinu jedinou, nýbrž postačuje, jde-li o jednu z příčin, která se podílí na nepříznivém následku, který má být odškodněn (srov. rozsudek NS ze dne 7. 6. 2000, sp. zn. 25 Cdo 786/99). Podle teorie adekvátní příčinné souvislosti je příčinná souvislost dána tehdy, jestliže je škoda podle obecné povahy, obvyklého chodu věci a zkušeností adekvátním důsledkem protiprávního úkonu nebo škodní události za současného prokázání, že by škoda nebyla nastala bez této příčiny (srov. rozsudek NS ze dne 22. 1. 2014, sp. zn. 30 Cdo 1729/2013).“⁴⁷ V praxi často nacházíme řetězec příčin vedoucích ke vzniku škody. V takové situaci je třeba zjišťovat, zda nedošlo k přerušení příčinné souvislosti.⁴⁸

Tak jako splnění předchozích podmínek odpovědnostního vztahu, musí žalobce v civilním řízení tvrdit a prokázat existenci příčinné souvislosti. V praxi jde často o nejtěžší překážku k úspěchu, neboť právní úprava dokazování příčinné souvislosti je velmi obecná, což ponechává velký prostor k soudní úvaze, zda v konkrétním případě je příčinná souvislost prokázána či nikoli, příp. zda došlo nebo nedošlo k přerušení příčinné souvislosti.

Uplatnění nároku na náhradu škody

Na rozdíl od nároků vyplývajících z obecného deliktního práva je třeba nárok na náhradu škody uplatnit nejdříve mimosoudně.⁴⁹ Nárok se uplatňuje u příslušného úřadu dle § 6 OdpšK, kte-

40 Např. rozsudky NS ze dne 17. 2. 2016, sp. zn. 30 Cdo 520/2014, nebo ze dne 11. 11. 2015, sp. zn. 30 Cdo 3849/2014.

41 Stanovisko občanskoprávního a obchodního kolegia NS ze dne 13. 4. 2011, sp. zn. Cpjn 206/2010.

42 Rozsudek NS ze dne 15. 3. 2012, sp. zn. 30 Cdo 2555/2010.

43 Rozsudek NS ze dne 10. 1. 2016, sp. zn. 30 Cdo 2865/2015.

44 § 31a odst. 1 a 2 OdpšK.

45 Rozsudek NS ze dne 25. 8. 2010, sp. zn. 25 Cdo 2601/2010.

46 Rozsudek NS ze dne 23. 2. 2011, sp. zn. 25 Cdo 2091/2008.

47 Rozsudek NS ze dne 10. 3. 2020, sp. zn. 30 Cdo 1329/2019.

48 Rozsudek NS ze dne 22. 1. 2014, sp. zn. 30 Cdo 1729/2013.

49 § 14 odst. 3 OdpšK.

rým je v případě nároků v odvětví daní a cel Ministerstvo financí ČR. Ministerstvo je povinno uplatněný nárok posoudit ve lhůtě šesti měsíců ode dne doručení žádosti o náhradu škody. Pokud není poškozený ministerstvem plně uspokojen, může se domáhat svého nároku u civilního soudu. Věcně a místně příslušným soudem pro podání žaloby je obecný soud žalovaného, kterým je v případě žaloby proti České republice – Ministerstvu financí, Obvodní soud pro Prahu 1. Vedle obecného soudu žalovaného je k řízení příslušný také soud, v jehož obvodu došlo ke skutečnosti, která zakládá právo na náhradu újmy.⁵⁰ Poškozený tudíž má právo volby, zda podá žalobu u obecného soudu žalovaného nebo u (okresního) soudu podle místa, kde došlo ke škodní události.

Zákon lhůtu k podání žaloby sice nestanoví, ale je třeba tak učinit před uplynutím promlčecí lhůty. Nárok na náhradu škody se promlčí ve lhůtě tří let ode dne, kdy se poškozený dozvěděl o škodě a o tom, kdo za ni odpovídá. V případě nároku na náhradu škody z titulu nezákonného rozhodnutí běží promlčecí lhůta ode dne doručení zrušovacího rozhodnutí. Nejpozději se nárok promlčí za 10 let ode dne doručení nezákonného rozhodnutí, kterým byla způsobena škoda. Nárok na nemajetkovou újmu se promlčí již za šest měsíců ode dne, kdy se poškozený dozvěděl o vzniklé nemajetkové újmě. Nejpozději však do 10 let ode dne, kdy nastala právní skutečnost, se kterou je vznik nemajetkové újmy spojen. V případě nepřiměřené délky řízení neskončí promlčecí lhůta dříve než šest měsíců od skončení řízení, v němž k nepřiměřené délce řízení došlo.⁵¹ Po dobu posuzování předběžně uplatněného nároku promlčecí lhůta neběží, nejdéle však po dobu šesti měsíců.⁵²

Návrh na zahájení soudního řízení o náhradu škody dle OdpŠk podléhá soudnímu poplatku ve výši 2 000 Kč. Tedy na rozdíl od běžných sporů o peněžité plnění je soudní poplatek zanedbatelný a není odvozen od hodnoty (výše) sporu a požadované náhrady škody. Pokud je žalobce ve sporu o náhradu škody úspěšný, soud mu na jeho návrh přizná náhradu nákladů řízení vč. nákladů právního zastoupení. V případě neúspěchu má nárok na paušální náhradu nákladů žalovaný, což v praxi znamená povinnost žalobce uhradit 300 Kč za každý úkon.⁵³

Daňové dopady přiznaného odškodnění

Pokud je daňový subjekt ve sporu o náhradu škody úspěšný nebo získá úrok hrazený správcem daně, pak se nevyhne otázce, jak daňově posoudit příjem plynoucí z těchto nároků. Podle § 18 odst. 2 písm. g) ZDP není předmětem daně z příjmů právnických osob příjem plynoucí z titulu přiměřeného zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu podle OdpŠk. Pokud by právnická osoba získala náhradu škody nebo jí byl nahrazen ušlý zisk, tedy újma ma-

S ohledem na složitost a možnou délku daňového řízení, které uplatnění nároku na náhradu škody předchází, se v praxi osvědčuje aktivní zajišťování důkazních prostředků již v rámci daňového řízení.

jetková, pak je tento příjem již předmětem daně z příjmů právnických osob. V případě fyzických osob je příjem z přijaté náhrady majetkové a nemajetkové újmy předmětem daně z příjmů, avšak podle § 4 odst. 1 písm. d) ZDP je za určitých okolností od daně osvobozen.

Na úrok hrazený správcem daně pak dopadá osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. w) a § 19 odst. 1 písm. n) ZDP, které však dopadají pouze na příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně. Pojem zavinění je orgány Finanční správy vykládán ve smyslu pochybení správce daně. Za osvobozený lze tímto výkladem považovat úrok z vratitelného přeplatku dle § 253a DŘ a úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 DŘ. Sporná je pak povaha úroku z daňového odpočtu (kordárenský i dle § 254a DŘ), kdy podle dosavadního výkladu orgánů Finanční správy⁵⁴ nelze tento úrok považovat za pochybení správce daně, neboť prověřování odpočtu je zákonným oprávněním správce daně. Problematika však není doposud projudikována správními soudy, tudíž pojem „zavinění“ není závazně vyložen. ■

*Autorka děkuje za užitečné podněty a doporučení kolegovi
Mgr. Bc. Janu J. Šlajsovi, LL.M., a kolegyni Ing. Marii Velflové.*

50 § 87 odst. b) OSŘ.

51 § 32 OdpŠk.

52 § 35 odst. 1 OdpŠk.

53 Vyhláška č. 254/2015 Sb., o stanovení výše paušální náhrady pro účely rozhodování o náhradě nákladů řízení v případech podle § 151 odst. 3 občanského soudního řádu a podle § 89a exekučního řádu.

54 KOOV 498/22.03.17 ze dne 22. 3. 2017.

Nárok na odpočet DPH a deklarovaný dodavatel



JUDr. Filip Oudes,

daňový poradce č. 5841, Deloitte Advisory s. r. o.

Cílem tohoto článku je stručně provést historii pojmu „deklarovaný dodavatel“ spojeného s důkazním břemenem daňového subjektu pro přiznání nároku na odpočet DPH. Vývoj byl poznamenán harmonizací pravidel DPH v rámci celé Evropské unie, což dospělo nakonec k tomu, že otázku „je nepřiznání nároku na odpočet DPH z titulu neprokázání, že přijaté plnění bylo uskutečněno dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu roku 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („Směrnice“)?“, posuzoval Soudní dvůr Evropské unie („SDEU“).

1. Hmotněprávní a formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet a jejich výklad českými soudy a SDEU

Co se týče hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet DPH, tak ty jsou upraveny zejména v čl. 168 Směrnice a v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“). Směrnice a ZDPH se shodují v tom, že aby si daňový subjekt mohl nárokovat odpočet DPH, tak (i) musí být osobou povinnou k dani/plátcem DPH, (ii) přijaté zdanitelné plnění (zboží nebo službu) použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění s nárokem na odpočet DPH a (iii) toto plnění přijal od jiné osoby povinné k dani.

Směrnice pak v čl. 178 uvádí jako formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet DPH to, že osoba povinná k dani musí mít v dispozici fakturu vystavenou v souladu se Směrnicí. Z § 73 odst. 1 ZDPH pak vyplývá, že plátce daně musí mít v dispozici daňový doklad ve smyslu ZDPH vystavený jiným plátcem daně.

Při prokazování nároku na odpočet DPH se tuzemské správní soudy s výkladem ze strany SDEU shodují v tom, že v první řadě musí být prokázána sama existence zdanitelného plnění (přijetí, předmět a rozsah plnění) a jeho použití pro uskutečnění ekonomické činnosti osoby nárokující si odpočet DPH, přičemž toto musí prokázat osoba, která si odpočet DPH nárokuje.¹ Nejvyšší správní soud („NSS“) pak za další hmotněprávní podmínku nutnou pro přiznání nároku na odpočet DPH historicky považoval prokázání uskutečnění zdanitelného plnění osobou uvedenou na dokladu, tzv. deklarovaným konkrétním dodavatelem.²

Daňový subjekt pak dle rozhodovací praxe tuzemských správních soudů tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění podmínek pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet DPH, kdy daňový subjekt byl povinen prokázat, že předmětné plnění bylo fakticky uskutečněno, a dále že jej poskytla konkrétní osoba deklarovaná na předloženém daňovém dokladu jako dodavatel. Prvotní důkazní břemeno daňový subjekt unesl předložením daňových dokladů a dalších povinných evidencí a účetních záznamů. Pouze v případech, že správci daně vznikly pochybnosti ohledně důkazních prostředků předložených daňovým subjektem a tyto pochybnosti správce daně kvalifikovaně vyjádřil, došlo k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Ten pak byl povinen předložit další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. V případech, že daňový subjekt takové důkazní prostředky správci daně nepředložil (neodstranil pochybnosti správce daně), tak neunesl své důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů („DŘ“), a nepříslušel mu jím uplatněný nárok na odpočet DPH.

K otázce hmotněprávních podmínek se ve své judikatuře opakovaně vyjádřil i SDEU, přičemž z jeho rozhodnutí lze dovodit, že pro to, aby nárok na odpočet DPH mohl být přiznán, je třeba, aby dotyčná osoba byla osobou povinnou k dani ve smyslu Směrnice, aby na výstupu bylo zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku použity touto osobou pro účely její ekonomické činnosti (přitom je nutná přímá a bezprostřední souvislost s konkrétním plněním na výstupu zakládajícím nárok na odpočet daně, nebo alespoň spojení s celkovou ekonomickou činností jako režijní výdaj) a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani. Pokud jsou tyto podmínky splněny, tak dle SDEU v zásadě nemůže být nárok na odpočet DPH odepřen.³

1 Viz např. nález ÚS ze dne 25. 3. 2003, sp. zn. III. ÚS 748/2000, usnesení ÚS ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04, ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, rozsudky NSS ze dne 7. 2. 2013, čj. 9 Afs 59/2012-36, ze dne 23. 4. 2014, čj. 9 Afs 90/2013-36, či ze dne 25. 5. 2016, čj. 1 Afs 96/2016-28.

2 Viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103, ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014-74, ze dne 10. 2. 2016, čj. 5 Afs 99/2015-106, nebo ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78.

3 Viz např. rozsudky SDEU ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06, ze dne 29. 10. 2009, *AB SKF*, C-29/08, nebo ze dne 13. 2. 2014, *Maks Pen*, C-18/13.

SDEU ale zároveň ve své judikatuře opakuje, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případnému zneužití práva je cílem uznávaným a podporovaným Směrnicí, a subjekty práva se nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem. SDEU tak vnitrostátním orgánům a soudům přiznává možnost odmítnout nárok na odpočet DPH, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem.⁴ Při splnění hmotněprávních podmínek tak lze dle SDEU osobě povinné k dani odepřít přiznání nároku na odpočet DPH pouze za podmínky, že se na základě objektivních skutečností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo poskytnuto plnění základající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že se jeho pořízením účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto plnění na vstupu nebo na výstupu.⁵ V takovém případě je ale na správci daně, aby právně dostačujícím způsobem prokázal, že nastaly výše uvedené objektivní okolnosti (důkazní břemeno tedy nenese daňový subjekt).

Z výše uvedeného přístupu tuzemských správních soudů a SDEU vyplývá rozdíl v tom, do jakého okamžiku při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH tíží důkazní břemeno daňový subjekt a kdy přechází na správce daně. Z přístupu SDEU vyplývalo, že pokud daňový subjekt prokáže faktické přijetí zdanitelného plnění od osoby povinné k dani, tak důkazní břemeno přechází na správce daně, který pak má možnost nepřiznat nárok na odpočet DPH, pokud prokáže (unese důkazní břemeno), že se daňový subjekt dovolával tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Z výkladu tuzemských správních soudů ale vyplývalo, že daňový subjekt musí prokázat (unést důkazní břemeno) faktické uskutečnění zdanitelného plnění i to, že toto plnění přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu.

2. Deklarovaný dodavatel a podvod na DPH v judikatuře NSS před kauzou Kemwater

Rozdílný výklad hmotněprávních podmínek ze strany NSS a SDEU následně vedl k tomu, že v rámci správní praxe a judikatury správních soudů nebylo zřejmé, zda v případě prokázání faktického uskutečnění přijatého plnění (zboží nebo služby) lze nárok na odpočet DPH nepřiznat jen a pouze z důvodu účasti na daňovém podvodu nebo zneužití práva. V daném případě totiž nebylo jasné, zda odepření nároku na odpočet DPH z titulu neprokázání

uskutečnění plnění konkrétním dodavatelem jako další hmotněprávní podmínka je v souladu nebo v rozporu se Směrnicí.

V rámci samotné judikatury NSS pak existovaly rozsudky potvrzující přístup, že v případě prokázání faktického uskutečnění přijatého plnění lze nárok na odpočet DPH odepřít pouze z důvodů uvedených v judikatuře SDEU (daňový podvod nebo zneužití práva).⁶ V rámci rozhodovací praxe NSS však převažoval názor, že jednou z hmotněprávních podmínek nezbytných pro přiznání nároku na DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného konkrétního plátce DPH.⁷

Předmětné tápání správních soudů v dané oblasti pak vedlo k tomu, že první senát NSS v srpnu roku 2018 postoupil právní věc žalobkyně Kemwater ProChemie s. r. o. rozšířenému senátu NSS.⁸

3. Kauza Kemwater

Rozšířený senát NSS v předmětné věci následně dospěl k závěru, že si není jist, jakým způsobem má vykládat dosavadní judikaturu SDEU týkající se nároku na odpočet DPH, pokud není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. Proto NSS položil SDEU následující předběžné otázky:

1. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani?
2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odepřít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?⁹

SDEU pak v předmětné věci C-154/20 vydal dne 11. 12. 2021 rozsudek, ve kterém rozhodl, že „Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani,

4 Rozdíly mezi těmito pojmy se blíže věnovali kolegové Křivánek a Vondraš ve svém článku *Zneužití práva v DPH* v Bulletinu Komory daňových poradců ČR č. 2/2024.

5 Viz např. rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a Fulcrum*, C-354/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Alex Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, ze dne 6. 9. 2012, *Gábor Tóth*, C-324/11, a ze dne 13. 2. 2014, *Maks Pen*, C-18/13.

6 Viz např. rozsudky NSS ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013-79, a ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78.

7 Viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71, ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 246/2016-33, nebo ze dne 20. 7. 2017, čj. 1 Afs 10/2017-39.

8 Viz usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, čj. 1 Afs 334/2017-35.

9 Viz usnesení NSS ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017- 54.

to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“

V návaznosti na tento rozsudek pak rozšířený senát NSS vydal dne 23. 3. 2022 rozsudek, ve kterém konstatoval, že postavení dodavatele plnění jako českého plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Dle rozšířeného senátu NSS jen v případě, že ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatel nutně měl postavení plátce DPH, tak nemusí být jednoznačně identifikován. Tuto skutečnost pak dle NSS musí prokázat daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH (tíží jej důkazní břemeno), pokud údaje k ověření naplnění této hmotněprávní podmínky nemá k dispozici správce daně. V rámci odvodnění NSS mj. uvedl, že v praxi může být samozřejmě sporné, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH.¹⁰

Kauza *Kemwater* se pak od vydání rozsudku rozšířeného senátu NSS rozsáhle promítla v rozhodovací praxi správních soudů. Správní soudy začaly buďto vracet finančním úřadům, potažmo Odvolacímu finančnímu ředitelství, předmětné věci k došetření naplnění hmotněprávních podmínek, zda přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno dodavatelem v postavení plátce DPH, nebo odmítat argumentaci daňových subjektů, že finanční úřady musely prokázat jejich účast na daňovém podvodu v situaci, kdy daňový subjekt neprokázal přijetí plnění od konkrétního dodavatele v postavení plátce DPH. Pro představu stačí prolustrovat rozsudky NSS vydané od dubna 2022 na webových stránkách NSS nebo Finanční správy ČR, která zveřejňuje nejvýznamnější rozsudky NSS.

4. Deklarovaný dodavatel po kauze *Kemwater*

Výše popsaný vývoj judikatury správních soudů tak dle mého vedl k tomu, že je na daňový subjekt v návaznosti na § 34 ZDPH (zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů) kladeno přísnější důkazní břemeno, přičemž se zpřísněním tohoto důkazního břemene ze strany finančních úřadů se osobně neztotožňuji. Daňový subjekt dle finančních úřadů nemá jen povinnost prokázat, že se přijaté plnění (zboží nebo služba) fakticky uskutečnilo, ale zároveň musí prokázat, že přijaté plnění bylo poskytnuto dodavatelem, který musel být v okamžiku uskutečnění plnění v postavení plátce DPH. Až za situace, že toto důkazní břemeno daňový subjekt unese, tak je na správci daně prokázat, zda se daňový subjekt vědomě (úmyslně) nebo nedbalostně účastnil plnění zasaženého daňovým podvodem nebo zda se jedná o zneužití práva.

Problematická výkladu důkazního břemene daňového subjektu ze strany finančních úřadů spočívá v tom, že podle této pomalu zaběhlé praxe je to daňový subjekt, kdo musí prokázat, že dodavatel byl *nutně* v postavení plátce DPH. Pokud tedy daňo-

vý subjekt neprokáže s jistotou hraničící se 100 %, že dodavatel, od kterého přijal zdanitelné plnění, byl v postavení plátce DPH, nemá správce daně podle tohoto výkladu důvod mu přiznat nárok na odpočet DPH, protože neunesl své důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 DŘ.

V případě, že správce daně šetří obchodní spolupráci s jedním dodavatelem a předmětem kontrolního postupu jsou přijatá plnění v hodnotách milionů Kč, dalo by se tak předpokládat, že správce daně daňovému subjektu nepřizná nárok na odpočet DPH pouze z vystavených faktur od začátku obchodní spolupráce vč. faktury, na základě které se musel blíže nezjištěný dodavatel stát plátcem DPH z titulu překročení obrátu pro účely registrace k DPH dle § 6 odst. 1 a 2 ZDPH. Bohužel tento předpoklad je dle mého nesprávný.

Náročnost a obtížnost důkazního břemene v takovém případě ve světle nastolené praxe finančních úřadů totiž spočívá v tom, že pokud daňový subjekt s jistotou hraničící se 100 % neprokáže, že předmětná plnění opakovaně poskytovala stejná osoba (dodavatel), tak správci daně nic nebrání neuznat nárok na odpočet DPH z titulu nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek (deklarovaného dodavatele) s argumentací, že dodávky zboží nebo služeb byly poskytnuty několika osobami, přičemž ani jedna nebyla v postavení plátce DPH (nepřekročila zákonný limit pro povinnou registraci). Ostatně právě takový přístup zaujal NSS již v několika rozsudcích.¹¹

Pokud pak v praxi bude správce daně v rámci kontrolního postupu šetřit oprávněnost nároku na odpočet DPH za zdaňovací období do konce roku 2022, tak daňový subjekt musí být podle finančních úřadů schopen prokázat, že plnění přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu nebo vyvrátit domněnku správce daně, že plnění přijal od několika dodavatelů a že žádný z nich k datu uskutečnění plnění (DUZP) možná nikdy nepřekročil obrát ve výši 1 mil. Kč za 12 předcházejících kalendářních měsíců. V případě zdaňovacích období od ledna 2023 pak bude mít daňový subjekt ve světle výkladu ze strany Finanční správy ČR své důkazní břemeno ještě obtížnější, protože došlo k navýšení obrátu pro účely registrace plátce DPH na 2 mil. Kč za 12 předcházejících kalendářních měsíců, potažmo na 2 536 500 Kč za kalendářní rok od 1. 1. 2025.

Závěr

Vývoj v rámci rozhodovací praxe NSS a SDEU vedl k potvrzení, že přijetí zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele v postavení plátce DPH je další hmotněprávní podmínkou pro přiznání nároku na odpočet DPH, kterou musí prokázat daňový subjekt. V rámci budoucí rozhodovací praxe českých správních soudů k dané problematice pak lze předpokládat, že snad dojde (i) ke konkretizaci údajů, které má k dispozici správce daně a na základě kterých má možnost ověřit naplnění výše uvedené hmotněprávní podmínky, nebo (ii) ke specifikaci skutkových okolností, ze kterých s jistotou vyplývá postavení dodavatele v postavení plátce DPH. ■

10 Viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208.

11 Viz např. rozsudky NSS ze dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021-50, ze dne 18. 8. 2022, čj. 2 Afs 331/2018-85, a ze dne 7. 7. 2023, čj. 4 Afs 227/2022-54.

Česko-německá daňová konference

Česko-německá daňová konference, která se konala ve dnech 10. a 11. 4. 2025, se věnovala praktickým daňovým oblastem a profesním otázkám, které mají přesah mezi Českou republikou a Německem. První den zaujala účastníky témata stálé provozovny, transfer pricing a novinky z legislativních iniciativ EU. Druhý den se přednášky dotkly oblasti jednatelů, spolupráce finančních správ a DPH. Následovaly organizované výlety pro účastníky na Vyšehrad a Strahov.



Seminář v hotelu Olšanka

Ve dnech 29. až 30. 4. 2025 se v pražském hotelu Olšanka konalo odborné školení zaměřené na aktuální témata v oblastech DPFO, DPPO a DPH. Akce se konala prezenčně i online formou a celkem se zúčastnilo 143 účastníků. Na školení přednášeli zástupci státní správy, kteří poskytli odborný výklad k jednotlivým tématům a odpovídali na konkrétní dotazy účastníků.



Workshop k AI

Komora uspořádala 13. a 20. května 2025 dva běhy workshopu pro daňové poradce, zaměřeného na využití umělé inteligence. Prezenční část se konala v Praze na Žižkově, v prostorách Praco:vny. Účastníci měli příležitost seznámit se s různými nástroji a aplikacemi, porovnat jejich možnosti využití v odborné praxi a zároveň si vyzkoušet, jak lze umělou inteligenci zapojit do každodenní práce. Druhá část workshopu proběhla online.



Tradiční seminář v Nymburku

Ve dnech 21. až 23. 5. 2025 se v Nymburku uskutečnilo odborné školení zaměřené na oblasti DPFO, DPPO, DPH, AML a účetnictví. Akce se zúčastnilo 100 odborníků z řad daňových poradců. Účastníci byli seznámeni s aktuální legislativou, novinkami a praktickými příklady z praxe.



Účetní abeceda + počítání příkladů z jarních zkoušek 2025

Koncem května 2025 proběhl v Praze, ČSVTS Novotného lávka, vzdělávací program Účetní abeceda, který byl zakončen závěrečným testem. Úspěšný kurz Počítání příkladů z jarních zkoušek 2025 proběhl poslední květnový den s velmi spokojenými účastníky, opět na Novotného lávce v Praze.



Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům

Dne 2. 6. 2025 proběhlo v Rytířském sále v prostorách Nové radnice v Brně slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům. Slavnostního aktu se osobně zúčastnila prezidentka Komory Petra Pospíšilová, viceprezident Komory Petr Toman a tajemník Komory Radek Neužil.

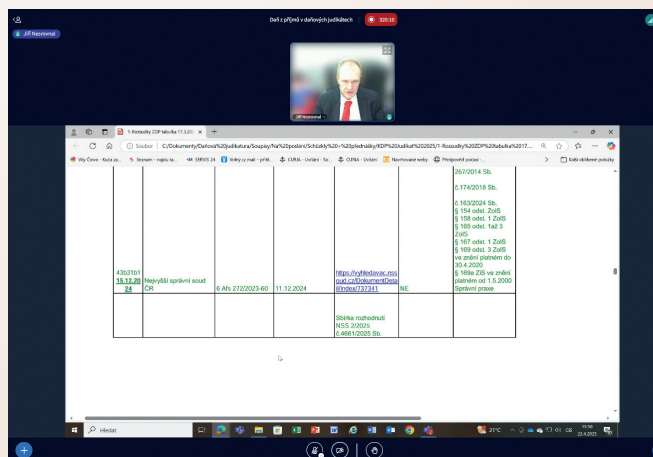
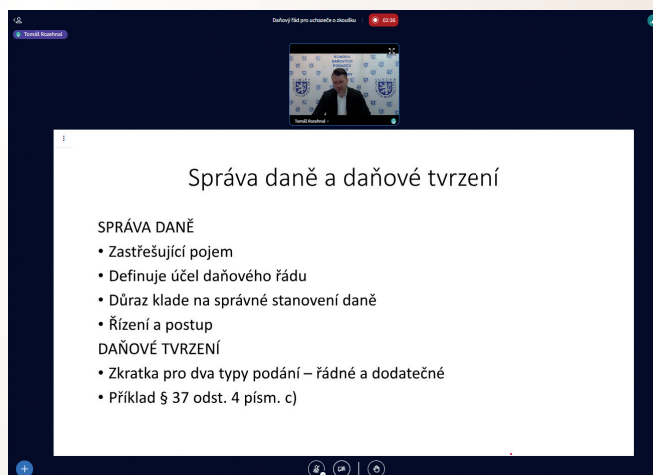
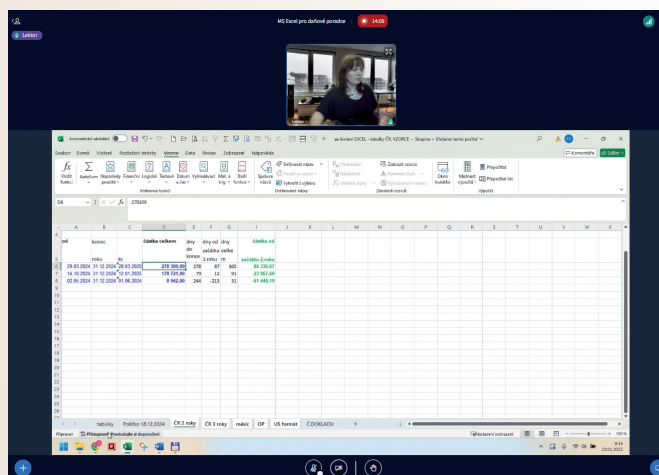
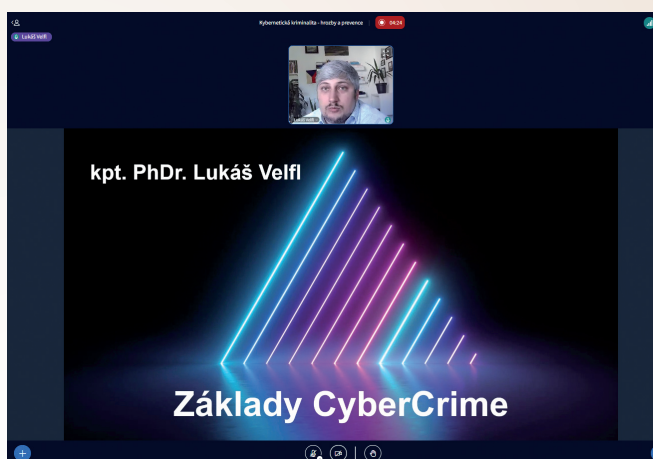
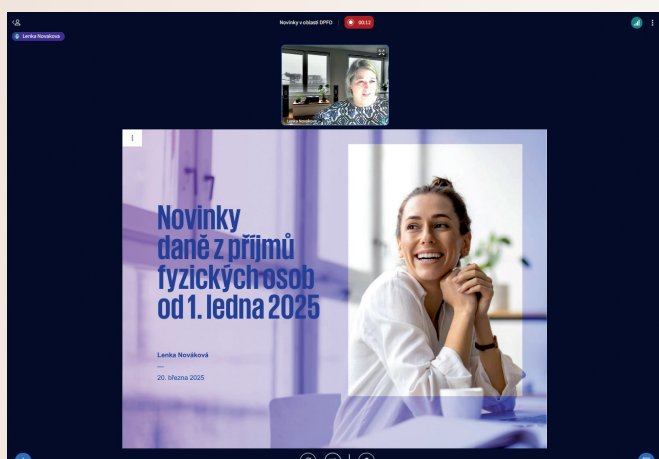






ONLINE SEMINÁŘE

Komora stále pravidelně organizuje online semináře zaměřené na aktuální odborná témata. Semináře jsou určeny pro daňové poradce a jejich spolupracovníky, kteří chtějí rozvíjet své znalosti. Každý seminář vede zkušený lektor a nabízí prostor pro dotazy a diskuzi.



NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA

VÁS ZVE NA

16. ROČNÍK ODBORNÉHO SEMINÁŘE

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
PREZENČNĚ / ON-LINE STREAM

PÁTEK 5. PROSINCE 2025
OD 9:00 DO 16:00 HODIN

Hlavním tématem letošního semináře budou nejnovější interpretace Národní účetní rady, na kterých NÚR pracovala v posledním období. Samozřejmě, že nebudou chybět ani zástupci Ministerstva financí, aby Vás seznámili s novinkami v oblasti účetnictví a daní. Seminář je určen pro účetní, auditory, daňové poradce, finanční ředitele, zaměstnance Finanční správy, studenty vysokých škol a další odbornou veřejnost. Účast na semináři se daňovým poradcům, auditorům a certifikovaným účetním započítává do plnění jejich kontinuálního profesního vzdělávání ve výši 6 hodin.

08:00–09:00	Prezence	Přednášející
09:00–09:15	Zahájení semináře NÚR	Ing. Petra Pospíšilová úřadující předseda NÚR, prezidentka KDP ČR, vedoucí partner BDO
09:15–10:15	Novinky v oblasti daní	JUDr. Ing. Stanislav Kouba, Ph.D. vrchní ředitel sekce 05 Daně a cla MF ČR
10:15–11:00	Aktuální a připravované změny v českých účetních předpisech	Ing. Jiří Pelák, Ph.D. ředitel odboru 28 – Účetnictví, oceňování a související odborné profese MF, katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
11:00–11:30	Přestávka	
11:30–12:00	Určení okamžiku realizace výnosů	doc. Ing. David Procházka, Ph.D. vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze, zástupce FFÚ v Národní účetní radě
12:00–12:30	Vykazování kryptoaktiv v účetních závěrkách společnosti	doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. prezident Komory auditorů ČR, proděkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze
12:30–13:00	Vykazování výrobků a zboží používaných k předvádění	Ing. Simona Pacáková auditorka, daňová poradkyně a soudní znalkyně ADU.CZ s.r.o. místopředsedkyně Metodické rady Svazu účetních ČR
13:00–14:00	Oběd	
14:00–14:30	Dopad rezerv, opravných položek a odložené daně na ocenění finanční investice při vkladech a přeměnách	doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. auditorka, daňová poradkyně, partner TPA Group, katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
14:30–15:00	Kurzové rozdíly u finančních investic Kurzové rozdíly z majetkových cenných papírů a podílů	Ing. Libor Vašek, Ph.D. katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze, zástupce FFÚ v Národní účetní radě
15:00–15:30	Ocenění cenných papírů a podílů ekvivalencí	Ing. Alice Štěpánková Šrámková daňová poradkyně, Komora certifikovaných účetních, zástupkyně SÚ v Národní účetní radě
15:30–16:00	Společnost právnických osob – dříve sdružení	Ing. Pěva Čouková auditorka, daňová poradkyně, Účetní portál, a.s., zástupkyně KAČR v Národní účetní radě
16:00	Závěr semináře	



NA SEMINÁŘ SE MŮŽETE PŘIHLÁSIT NA:
WWW.KDPCR.CZ/NUR



narodni.ucetni.rada
www.nur.cz
narodni-ucetni-rada



Svaz účetních
České republiky



[zpět na obsah](#)



Získejte jistotu v účetnictví pro rok 2026

POZVÁNKA NA ODBORNOU KONFERENCI

ÚČETNÍ LEGISLATIVA A PRAXE Z PRVNÍ RUKY

3. LISTOPADU 2025 10 – 17 HOD.
PRAHA, HOTEL DUO, TEPLICKÁ 492/19

SPOLUPOŘÁDAJÍCÍ ORGANIZACE:



Svaz účetních
České republiky

PROGRAM:

- 10:00 – 10:15 **Úvodní slovo zástupců pořadajících organizací**
- 10:15 – 12:00 **Poslední vývoj nového zákona o účetnictví**
JUDr. Ing. Stanislav Kouba, Ph.D., vrchní ředitel sekce Daně a cla MF ČR
- 12:00 – 13:00 Přestávka na oběd
- 13:00 – 14:30 **Určení funkční měny v praxi – česká legislativa, IFRS a zkušenosti z reálného nasazení**
Ing. Zbyněk Halíř, vedoucí účetních závěrek a externího reportingu ve společnosti Škoda Auto a.s.
Ing. Libor Vašek, Ph.D., člen katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze
Ing. Marie Velflová, členka Prezidia KDP ČR
- 14:30 – 15:00 Přestávka na kávu
- 15:00 – 16:30 **Majetek v účetnictví – výběr z účetních specifik**
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., prezident Komory auditorů ČR a proděkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze
Ing. Zdeněk Urban, vedoucí Sekce účetnictví při Odborném kolegiu KDP ČR
Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D., člen katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze
- 16:30 **Závěrečné slovo**

AKCE JE URČENA PRO:

daňové poradce a jejich asistenty, účetní a auditory a pro odbornou veřejnost.

PARTNEŘI KONFERENCE:



iPodnik

STORMWARE
POHODA
Ekonomický systém

SLUTO
... nejen účetnictví

Zajistěte si místo na nejdůležitější účetní konferenci roku:
www.kdpcr.cz/ucetni-legislativa-a-praxe-z-prvni-ruky



PRÁVNICKÁ
FAKULTA
Univerzita Karlova

LL.M.

DAŇOVÉ PRÁVO

Třísemestrální kurz v kombinované formě na tradiční a prestižní Univerzitě Karlově.

Rozšiřte si své znalosti v oblastech:

mezinárodní zdanění příjmů | správa daní | trestní právo daňové
daňové právo EU | daně z příjmů | daň z přidané hodnoty

www.prf.cuni.cz/llmcz

+420 221 005 511

llmcz@prf.cuni.cz





www.kdpcr.cz