

# FINANČNÍ Z P R A V O D A J

ISSN-0322-9653

4. 11.  
2011

Ročník  
XLV

Cena  
48 Kč

**6**

MINISTERSTVO FINANCÍ

13. Pokyn GFŘ č. D – 5 k postupu správců daně při realizaci institutu ručení v daňovém řízení..... 146

**Pokyn GFŘ č. D – 5**  
**k postupu správců daně při realizaci institutu ručení v daňovém řízení**

Č.j. 6379/11-2310-602525  
ze dne 20. 10. 2011

**I.**  
**Zákonné ručení**

**A. Právní úprava zákonného ručení s dopadem do daňového řízení<sup>1)</sup>**

**1. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů**

Podle § 5 a § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. dárce, popř. kupující jako nabyvatel nemovitosti je ručitelem daně darovací, popř. daně z převodu nemovitostí.

Z hlediska zákona č. 357/1992 Sb. ručitel ručí v zákonem stanovených případech za konkrétní daň vyměřenou z převodu vlastnictví majetku na základě smlouvy, jejímž byl účastníkem; za nedoplatky na příslušenství daně neručí.

Ze zákonné úpravy vyplývá, že ručení vzniká současně se vznikem daňové povinnosti daňového subjektu a trvá až do jejího zániku.

Pokud je při převodu vlastnictví k nemovitosti na základě smlouvy převáděna nemovitost, která je ve společném jmění manželů nebo v podílovém spoluvlastnictví více osob, je každý z manželů, popř. každý podílový spoluvlastník, pokládán za samostatného poplatníka.

Ručitel není podle zákona č. 357/1992 Sb. solidárním dlužníkem spolu s daňovým subjektem. Rozsah ručení každého z manželů, popř. podílových spoluvlastníků, jako nabyvatelů v případě daně z převodu nemovitostí (resp. v případě daně darovací jako

dárců), odpovídá velikosti jejich podílu na převáděném majetku (srov. § 8 zákona č. 357/1992 Sb.).

**2. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObchZ“)**

Ručení dle ObchZ zajišťuje vždy závazky společnosti (tj. také daňové dluhy)<sup>2)</sup> včetně jejich příslušenství.<sup>3)</sup>

**2.1 Ručení společníků obchodní společnosti za závazky společnosti je v základu upraveno ustanoveními § 56 odst. 5 a 6 ObchZ, přičemž současně tato ustanovení určují výjimky z obecného rozsahu ručení společníků pro případy zrušení společnosti s likvidací a prohlášení konkursu na majetek společnosti.**

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

§ 93 a § 95 ObchZ pro komanditní společnost; § 106 odst. 2 ObchZ pro společnost s ručením omezeným).

Rozsah ručení společníků dle jednotlivých typů společností:

- veřejná obchodní společnost: Společníci ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně. Společník, který do spo-

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

<sup>2)</sup> K pojmu „daňový dluh“ viz § 153 odst. 2 DŘ.

<sup>3)</sup> Viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 AfS 101/2004-58 ze dne 24.7.2007 (Sbírka rozhodnutí NSS č. 1352/2007) a navazující rozsudek č.j. 1 AfS 101/2004-65 ze dne 5.9.2007 ([www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

lečnosti přistoupil, ručí i za závazky společnosti vzniklé před jeho přistoupením. Jestliže zanikne účast společníka za trvání společnosti, ručí jen za závazky, které vznikly před zánikem jeho účasti (§ 86 a § 87 ObchZ);<sup>4)</sup>

- komanditní společnost: Komanditista ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku, komplementář ručí celým svým majetkem. Obsahuje-li firma společnosti jméno komanditisty, ručí tento komanditista za závazky společnosti jako komplementář. Podle § 93 odst. 4 ObchZ pokud dále není stanoveno jinak, použijí se na komanditní společnost přiměřeně ustanovení ObchZ o veřejné obchodní společnosti a na právní postavení komanditistů ustanovení o společnosti s ručením omezeným (§ 93 a 95 ObchZ);
- společnost s ručením omezeným: Společníci ručí společně a nerozdílně za závazky společnosti do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků podle stavu zápisu v obchodním rejstříku. Zápisem splacení všech vkladů do obchodního rejstříku ručení zaniká. Zaplacením kterémukoliv z věřitelů ručení nezaniká, ani se nesnižuje jeho rozsah.<sup>5) 6)</sup> Plnění za společnost poskytnuté z důvodu ručení se započítává na splacení vkladu toho společníka, který plnění věřiteli poskytl (§ 106 odst. 2 ObchZ).

Povinnosti ručitelů splnit závazek, resp. dluh, společnosti společně a nerozdílně odpovídá právo správce daně (věřitele) požadovat plnění na kterémkoliv z nich. Jestliže závazek, resp. dluh, splní jeden z ručitelů, povinnost ostatních tím zanikne (§ 307 a 311 ObchZ). Ručení nezaniká, jestliže závazek zanikl pro nemožnost plnění dlužníka a závazek je splnitelný ručitelem nebo pro zánik právnické osoby, jež je dlužníkem (§ 56 odst. 5, § 311 odst. 2 a § 312 ObchZ).

Z hlediska uplatnění rozsahu ručení u společníků komanditní společnosti (komanditistů) a společnosti s ručením omezeným je rozhodující stav nesplacené části vkladu komanditisty nebo souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků společnosti s ručením omezeným dle stavu zápisu v obchodním rejstříku ke dni vydání<sup>7)</sup> výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem podle § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Dojde-li ke změně zápisu o výši nesplacené části vkladu v obchodním rejstříku v průběhu případného řízení o odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem, přihlédne k této skutečnosti odvolací orgán z úřední povinnosti, i pokud to ručitel nenamítá.<sup>8)</sup> V takovém případě je rozhodující aktuální stav zápisu v obchodním rejstříku v době vydání rozhodnutí o odvolání. Stejně tak je správce daně povinen přihlížet k aktuálnímu stavu nesplacené části vkladu společníka (či souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků) zapsanému v obchodním rejstříku v celém dalším řízení až do případné konečné realizace ručitelové povinnosti (zaplacení či vymožení ručitelova dluhu), a v odpovídajícím rozsahu posléze např. zastavit (zcela nebo částečně) daňovou exekuci.

**Pravidla ručení za závazky společnosti v případě změn v osobách společníků** jsou upravena v příslušných ustanoveních u jednotlivých typů obchodních společností. Společník veřejné obchodní společnosti, který do společnosti přistoupil, ručí i za závazky společnosti vzniklé před jeho přistoupením. Jestliže zanikne účast společníka za trvání společnosti, ručí jen za závazky, které vznikly před zánikem jeho účasti (§ 87 ObchZ). Totéž platí i pro komplementáře komanditní společnosti, a to na základě ustanovení § 93 odst. 4 ObchZ.

Při převodu obchodního podílu ve společnosti s ručením omezeným přechází povinnost ručení dosavadního společníka za závazky společnosti na nabyvatele obchodního podílu, a to okamžikem

<sup>4)</sup> Společník, jehož účast za trvání společnosti zanikla, ručí tedy i za daň, která byla vyměřena či doměřena po zániku jeho účasti za trvání společnosti, pokud vznik daňové povinnosti nastal v období, ve kterém byl ještě společníkem. Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající (§ 3 DŘ).

<sup>5)</sup> Správce daně je do doby zápisu splacení všech vkladů do obchodního rejstříku oprávněn požadovat plnění z titulu ručitelové povinnosti na kterémkoliv společníkovi, a to do výše souhrnu nesplacených vkladů všech společníků, bez ohledu na stav splacení vlastního vkladu dotyčného společníka, který byl vyzván k plnění jako ručitel. Plnění z titulu ručení ze stejného právního důvodu je správce daně oprávněn požadovat pouze ve výši souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků podle stavu zápisu v obchodním rejstříku.

<sup>6)</sup> Podle přechodných ustanovení (čl. VIII., bod 14) zákona č. 370/2000 Sb. se ustanovení o ručení společníků společnosti s ručením omezeným podle tohoto zákona nepoužije na závazky, které vznikly přede dnem nabytí jeho účinnosti, tj. přede dnem 1. 1. 2001. V takovém případě je třeba aplikovat předchozí úpravu ručení v obchodním zákoníku platnou do 31. 12. 2000.

<sup>7)</sup> Vydáním výzvy je třeba rozumět okamžik, kdy byl učiněn úkon k jejímu doručení (§ 101 odst. 2 DŘ).

<sup>8)</sup> O podaném odvolání může rozhodnout i správce daně v rámci tzv. autoremedury za podmínek ust. § 113 odst. 1 písm. a), příp. b) DŘ.

zápisu změny v osobě společníka do obchodního rejstříku. Správce daně vychází z údajů zapsaných v obchodním rejstříku v době vydání výzvy k zaplacení nedoplatku ručitelem. Po změně společníka převodem obchodního podílu ručí převodce ve vztahu ke společnosti za to, že nabyvatel podílu splní ty závazky vůči společnosti, které na něj přešly převodem obchodního podílu (§ 115 odst. 3 ObchZ). Podle ustanovení § 93 odst. 4 ObchZ platí tato pravidla obdobně i pro komanditistu komanditní společnosti.

Dojde-li v obchodním rejstříku ke změně zápisu o osobě společníka během řízení o odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem, přihlédne k této skutečnosti – pokud má vliv na existenci či rozsah ručiteléské povinnosti daného ručitele – odvolací orgán z úřední povinnosti, i pokud to ručitel nenamítá.<sup>8)</sup> V takovém případě je rozhodující aktuální stav zápisu v obchodním rejstříku v době vydání rozhodnutí o odvolání. Stejně tak je správce daně povinen přihlížet k aktuálnímu stavu zápisu osob společníků v obchodním rejstříku po celou dobu daňového řízení až do případné konečné realizace ručiteléské povinnosti (zaplacení či vymožení ručitelova dluhu).

**Je-li na majetek společnosti prohlášen konkurs,** ručí společníci za závazky společnosti jen do výše, v níž věřitelé, kteří včas přihlásili své pohledávky, nebyli v konkursním řízení uspokojeni (§ 56 odst. 5 ObchZ). Toto omezení rozsahu ručení se týká jen závazků společnosti, které vznikly před konkursem či v jeho průběhu (tzn. pohledávek, které měly být přihlášeny, pohledávek za podstatou a pohledávek jim na roveň postavených – § 173 a násl., § 168 a § 169 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „insolvenční zákon“, § 20 a § 31 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „ZKV“). Společníci v tomto případě zcela přestávají ručit za pohledávky, které nebyly věřiteli společnosti řádně přihlášeny do konkursu, resp. v konkursu uplatněny (§ 173 a násl., § 203 insolvenčního zákona, § 31 a § 32 ZKV). Řádným přihlášením pohledávky do konkursu je třeba rozumět stav, kdy přihláška pohledávky byla v řízení akceptována (§ 185, § 188 odst. 2 insolvenčního zákona; § 20 odst. 3 ZKV), nebyla věřitelem vzata zpět (§ 184 insolvenčního zákona), a prošla přezkumným jednáním (§ 190 a násl. insolvenčního zákona; § 21 a násl. ZKV), a v případě pohledávky za podstatou její řádné uplatnění vůči

insolvenčnímu správci postupem podle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona. Pojem „řádné přihlášení pohledávky“ však již nezahrnuje zjištění pohledávky v konkursu (§ 201 insolvenčního zákona, § 23 a násl. ZKV). Zjištění či popření pohledávky má účinky pouze v rámci probíhajícího insolvenčního řízení a jeho procesních subjektů (§ 201 odst. 4 a § 9 insolvenčního zákona; § 25 odst. 1 ZKV), a to ve vztahu k nároku na uspokojení pohledávky z majetkové podstaty; nikterak však nedopadá do vztahů jiných osob, např. osob poskytujících k těmto pohledávkám zajištění. Smyslem tohoto omezení ručení je ochrana ručitelů před důsledky špatné správy pohledávek za společností jejich věřitelem; ručitelé odpovídají v duchu zásady „vigilantibus iura scripta sunt“ (zákony jsou psány pro bdělé) jen těm věřitelům, kteří se nejprve řádně pokusili uspokojit pohledávky z majetku dlužníka v řízení o konkursu.

Omezení ručení se nevztahuje na ty pohledávky, které za společností vznikly ještě po ukončení konkursu, na pohledávky vyloučené z uspokojení v konkursu (§ 170 zákona č. 182/2006 Sb.; § 33 zákona č. 328/1991 Sb.)<sup>9)</sup> a rovněž nedopadá na případy, kdy byl úpadek společnosti řešen jiným způsobem než konkursem (tj. reorganizací nebo vyrovnáním).

**Po zániku společnosti** ručí společníci za závazky společnosti stejně jako za jejího trvání, přičemž se vychází ze stavu zápisu v obchodním rejstříku ke dni výmazu společnosti. Pokud se společnost zrušuje s likvidací, ručí společníci za její závazky do výše svého podílu na likvidačním zůstatku (§ 75, § 61 ObchZ), nejméně však v rozsahu, v němž za ně ručili za trvání společnosti (§ 56 odst. 6 ObchZ). Je-li tudíž podíl společníka na likvidačním zůstatku vyšší, než kolik by činila jeho ručiteléská povinnost za trvání společnosti (např. vyšší než souhrn všech nesplacených částí vkladů společníků s.r.o.), pak ručí společník až do výše svého podílu na likvidačním zůstatku (tzn. ve větším rozsahu než za trvání společnosti), je-li jeho podíl na likvidačním zůstatku nižší, ručí společník ve stejném rozsahu jako za trvání společnosti. Zrušení společnosti bez likvidace nemá vliv na existenci ručiteléské povinnosti společníků, jejíž rozsah v tomto případě samozřejmě není ovlivněn podílem na likvidačním zůstatku, ale zůstává stejný jako za trvání společnosti.

**2.2 Před vznikem společnosti je správce vkladu** povinen vydat písemně prohlášení o splacení vkladu nebo jeho částí jednotlivými společníky, které se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku. Správce

<sup>9)</sup> Viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 33 Cdo 2169/2008 ze dne 22.9.2010 (www.nsoud.cz; Sbírka rozhodnutí a stanovisek NS č.77/2011, Soubor civilních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu č.C9226 ).

vkladu, který uvedl v prohlášení vyšší částku, než která je splacena, ručí věřitelům za závazky společnosti (tj. také za daňové dluhy společnosti) až do výše tohoto rozdílu, a to po dobu pěti let od zápisu společnosti do obchodního rejstříku (§ 60 odst. 4 ObchZ).

**2.3 Ustanovení § 194 odst. 5 a 6 ObchZ mimo jiné stanoví, že členové představenstva akciové společnosti jsou povinni vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře. Je-li sporné, zda člen představenstva jednal s péčí řádného hospodáře, nese důkazní břemeno o tom, že jednal s péčí řádného hospodáře, tento člen představenstva. Ti členové představenstva, kteří způsobili společnosti porušením právních povinností při výkonu působnosti představenstva škodu, odpovídají za tuto škodu společně a nerozdílně. Členové představenstva odpovídají za škodu, kterou způsobili společnosti plněním pokynu valné hromady, jen je-li pokyn valné hromady v rozporu s právními předpisy. Členové představenstva, kteří odpovídají společnosti za škodu, ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně, jestliže odpovědný člen představenstva škodu neuhradil a věřitelé nemohou dosáhnout uspokojení své pohledávky z majetku společnosti pro její platební neschopnost nebo z důvodu, že společnost zastavila platby. Rozsah ručení je omezen rozsahem povinností členů představenstva k náhradě škody. Ručení člena představenstva zaniká, jakmile způsobenou škodu uhradí. Obdobně platí uvedená ustanovení i pro členy dozorčí rady akciové společnosti (§ 200 odst. 3 ObchZ) a také pro jednatele společnosti s ručením omezeným (§ 135 odst. 2 ObchZ).<sup>10)</sup>**

Zákonné ručení (člena) statutárního orgánu společnosti za závazky společnosti na základě ust. § 194 odst. 6 ObchZ nemůže vzniknout, pokud nebyly prokázány předpoklady jeho odpovědnosti za škodu způsobenou společností. To platí i za situace, kdy je ve vztahu k majetku společnosti zahájeno insolvenční řízení.<sup>11)</sup> Závěry koncipované ve vztahu k ust. § 194 odst. 5 a 6 ObchZ lze vztáhnout i k problematice výkonu funkce jednatele po prohlášení konkursu. I poté, co je na majetek společnosti s ručením

omezeným prohlášen konkurs, je jednatel povinen vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře (byť již s ohledem na účinky prohlášeného konkursu s pozměněnou náplní funkce), a za porušení této povinnosti jej logicky stíhá odpovědnost podle ust. § 194 odst. 5 ObchZ. Při splnění zákonem stanovených podmínek pak nelze vyloučit ani aplikaci ust. § 194 odst. 6 ObchZ, které upravuje ručení (členů) statutárního orgánu za závazky společnosti.<sup>10)</sup>

Jestliže se mezi závazky, které nelze uhradit z majetku společnosti proto, že společnost je v platební neschopnosti či proto, že zastavila platby, řadí také daňové dluhy, vztahuje se ručení i na tyto dluhy.

Vzniku ručení u člena představenstva nebo dozorčí rady, resp. jednatele společnosti, podle § 194 ObchZ však musí předcházet aktivní jednání poškozené společnosti směřující k vyčíslení škody a uplatnění její náhrady vůči konkrétnímu členovi představenstva nebo dozorčí rady, resp. jednatele. Správce daně není oprávněn si sám činit úsudek ohledně toho, zda společnosti vznikla škoda, kdo za ni odpovídá a v jakém rozsahu.<sup>12)</sup> Ručení lze vůči dotčeným členům orgánů společnosti uplatnit až po splnění kvalifikovaných podmínek stanovených v § 171 odst. 3 DŘ.

**2.4 V případě smlouvy o tichém společenství podle ust. § 678 odst. 2 ObchZ ručí tichý společník za závazky podnikatele, jestliže je jeho jméno obsaženo ve firmě podnikatele (§ 8 ObchZ) nebo prohlásí osobě, s níž jedná podnikatel o uzavření smlouvy, že oba podnikají společně.**

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

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

Povinnost ručení je založena především v těchto ustanoveních zmíněného zákona:

<sup>10)</sup> Viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR spis. zn. 29 Cdo 1657/2009 ze dne 15.9.2010 ([www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz); Výběr judikatury NS č. 158/2010, Soubor civilních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu č. 9131).

<sup>11)</sup> Ustanovení § 196 odst. 4 ObchZ v konečném důsledku neslouží jako právní prostředek k dosažení náhrady škody, která věřiteli vznikne tím, že (člen) statutárního orgánu dopustí, aby na sebe společnost vzala nový závazek v situaci, kdy již měla být splněna povinnost podat insolvenční návrh na majetek společnosti, popř. že tato povinnost (nastalo-li např. předlužení teprve poté, co společnosti vznikl takový závazek) nebyla řádně splněna a věřitelé se tak snížila míra uspokojení jeho nároku v rámci zahájeného insolvenčního řízení, oproti té, již by dosáhl, kdyby byla povinnost podat insolvenční návrh splněna včas (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ČR spis. zn. 29 Cdo 4824/2007 ze dne 20.10.2009; [www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz); Soubor civilních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu č. C7965, Výběr judikatury č. 1294/2009).

<sup>12)</sup> Nejde o předběžnou otázku ve smyslu § 99 DŘ, jelikož posouzení těchto otázek nespadá primárně do pravomoci řádného orgánu veřejné moci. Jedná se o záležitost soukromoprávního vztahu mezi společností a členem jejího orgánu.

- § 84, § 85 – ručení v případech vnitrostátních fúzí komanditních společností,
- § 257, § 259 – ručení při rozdělení obchodních společností,
- § 274, § 275 – ručení při rozdělení komanditní společnosti,
- § 278, § 279 – ručení při rozdělení veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, při různých právních formách zanikající nebo rozdělované společnosti a nástupnické společnosti.

#### 4. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (ve znění novely provedené s účinností od 1.4.2011 zákonem č. 47/2011 Sb.)

##### Ručení za nezaplacenou daň (§ 109)

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

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

Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny [s odkazem na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění zákona č. 121/2000 Sb.].

Ke vzniku ručení na základě tohoto ustanovení však může dojít jen u těch přijatých zdanitelných plnění, která byla uskutečněna za účinnosti zákona č. 47/2011 Sb., tzn. nejdříve dne 1.4.2011.

S ručením za nezaplacenou daň souvisí institut upravený v § 109a zákona č. 235/2004 Sb. a nazvaný „Zvláštní způsob zajištění daně“, který však není ručitelskou formou zajištění. Pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného

plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění. Úhrada za poskytovatele zdanitelného plnění se hradí jeho správci daně.

Současně s platbou příjemce zdanitelného plnění způsobem zveřejněným správcem daně uvede

- d) identifikaci poskytovatele zdanitelného plnění,
- e) daň, na kterou je úhrada určena,
- f) identifikaci příjemce zdanitelného plnění,
- g) den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.

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

##### B. Postavení ručitele v daňovém řízení

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

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

2. Institut ručení se i v daňovém řízení vyznačuje dvěma základními znaky: akcesoritou a subsidiaritou. Z akcesority ručení vyplývá, že závazek,

resp. povinnost ručitele existenčně závisí na závazku hlavním: zanikne-li pohledávka, jejíž splnění ručitel zajišťuje, zanikne též ručitelův závazek, resp. povinnost, ledaže právní předpis výslovně stanoví jinak. Subsidiarita ručitelského závazku znamená, že ručitel není zavázán vedle hlavního dlužníka coby společný dlužník, nýbrž je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li ji dlužník. Ručitel tedy není dlužníkem primárním, nýbrž až sekundárním.<sup>13)</sup>

Vydání výzvy k zaplacení nedoplatku<sup>14)</sup> ručitelem podle § 171 odst. 1 DŘ je třeba posuzovat primárně podle norem daňového práva jako odvětví práva veřejného. Hmotněprávní institut ručení upravují zvláštní zákony, a povinnosti, které ručiteli stanoví daňový řád, jsou již jen logickými důsledky ručení založeného hmotněprávní úpravou. Právní předpisy veřejného práva mohou upravit zvláště a odchylně i instituty práva soukromého, sleduje-li taková odchylka legitimní účel a je-li i proporcionální. Neučiní-li tak, pak je s těmito instituty nutno zacházet z hlediska jejich tradiční funkce, podstaty a smyslu, který mají v právu soukromém. Základem jejich použití i výkladu je pak přirozeně úprava nacházející se v jejich tradičním prostředí. Ručení je zajišťovacím instrumentem především závazkového práva a jako takové má i význam pro bezporuchové fungování těchto vztahů.<sup>15)</sup> Z příkazu vnitřní souladnosti a nerozpornosti právního řádu plyne i požadavek, aby tentýž právní institut znamenal totéž, bez ohledu na to, v jakém odvětví práva je zrovna aplikován.<sup>16)</sup>

Za okamžik uplatnění ručení je třeba považovat den oznámení<sup>17)</sup> výzvy k úhradě nedoplatku ručiteli podle § 101 odst. 5 a 6 DŘ.

Zanikne-li daňový subjekt (právní osoba) bez právního nástupce, povinnost ručitele uhradit nedoplatek tím není dotčena (§ 171 odst. 2 DŘ).<sup>18)</sup> Zemře-li daňový subjekt bez dědice, jeho daňová povinnost tímto nezaniká, a tudíž nezaniká ani ručení zajišťující daňovou pohledávku (srov. § 239 odst. 6 DŘ).<sup>19)</sup>

3. Ručitel, kterému byla doručena výzva podle § 171 odst. 1 DŘ, má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt, jakož i oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivosti podle § 52 odst. 2 DŘ o informacích podléhajících povinnosti mlčenlivosti, se kterými byl seznámen (§ 172 odst. 1 DŘ). Po oznámení výzvy podle § 171 odst. 1 DŘ má ručitel právo nahlédnout do spisu ohledně nedoplatku na dani, za který ručí, a to v rozsahu nezbytném pro uplatnění opravného prostředku, podání podnětu k použití dozorčího prostředku nebo podnětu k prominutí daně podle zvláštního daňového zákona<sup>20)</sup> (§ 172 odst. 2 DŘ). Kopii rozhodnutí o stanovení daně obdrží ručitel jako přílohu výzvy (§ 171 odst. 1 DŘ). K výzvě je rovněž třeba přiložit kopii rozhodnutí o opravném prostředku proti rozhodnutí o stanovení daně, pokud mělo vliv na výši stanovené daně a promítlo se i do obsahu výzvy ručiteli.

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

4. Proti výzvě k úhradě nedoplatku ručitelem může ručitel podat odvolání, přičemž jeho včasné podání má odkladný účinek.<sup>21)</sup> Skutečnosti, které může ručitel namítat v odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku, nejsou nijak omezeny (ohledně náležitostí odvolání se uplatní obecné požadavky uvedené v ust. § 112 DŘ). Vedle tradičních námitek proti

<sup>13)</sup> K odlišnostem aspektu akcesority a subsidiarity u bankovní záruky viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Cdo 2387/2007 ze dne 31.3.2009 ([www.n soud.cz](http://www.n soud.cz); Sbírka rozhodnutí a stanovisek NS č. 18/2010 ).

<sup>14)</sup> Pojem „nedoplatek“ je upraven § 153 DŘ a ve vztahu k ručiteli je třeba jej chápat v souladu s konkrétními normami ukládajícími ručitel-skou povinnost, tj. např. ručení podle obchodního zákoníku zahrnuje i příslušenství, zatímco ručení podle § 5 a § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., zahrnuje pouze samotnou daň bez příslušenství.

<sup>15)</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 101/2004-65 ze dne 5.9.2007 ([www.n soud.cz](http://www.n soud.cz)).

<sup>16)</sup> Viz náleží Ústavního soudu sp.zn. III. ÚS 741/06 ze dne 29.11.2007 (<http://nalus.usoud.cz>; Sbírka nálezů a usnesení ÚS č. 209/2007).

<sup>17)</sup> Oznámením rozhodnutí se pro účely DŘ rozumí doručení rozhodnutí (§ 39 a násl. DŘ) nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí (§ 101 odst. 6 DŘ).

<sup>18)</sup> Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 129/2005 – 110 ze dne 29. 8. 2008 ([www.n soud.cz](http://www.n soud.cz); Sbírka rozhodnutí NSS 1769/2009) a také usnesení Nejvyššího soudu ČR spis. zn. 21 Cdo 1198/2005 ze dne 9.2.2006, popř. usnesení spis. zn. 29 Cdo 5499/2007 ze dne 19.8.2009 ([www.n soud.cz](http://www.n soud.cz); Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek, 16/2007 civ. ).

<sup>19)</sup> Viz rozsudek Nejvyššího soudu ČSR sp. zn. 1 Cz 78/72 ze dne 26.1.1973 (publikován ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. 62/1973).

<sup>20)</sup> Na základě podnětu ručitele finanční ředitelství nebo Generální finanční ředitelství z moci úřední promine, resp. může prominout, daň z převodu nemovitostí nebo daň darovací. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoliv stádiu daňového řízení (§ 25 odst. 3, 5, 7 a 8 zákona č. 357/1992 Sb.).

<sup>21)</sup> V důsledku odkladného účinku podaného odvolání není možné až do doby pravomocného rozhodnutí o odvolání vůči ručiteli podnikat úkony směřující k vybrání či vymožení ručitel-ské povinnosti, tj. zejména zahájit její vymáhání včetně daňové exekuce.

existenci ručitelské povinnosti tak může ručitel uvádět např. skutečnosti, které odpovídají důvodům, pro něž lze nařídit obnovu řízení nebo přezkum rozhodnutí [dozorčí prostředky dle § 108 odst. 1 písm. c) DŘ] ve věci stanovení daně, za kterou ručí (srov. § 171 odst. 5 a § 172 odst. 2 DŘ).

5. V rozhodnutí o odvolání lze snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, jako výsledek doměřovacího řízení (§ 143 a násl. DŘ) nebo řízení o dozorčím prostředku [viz § 108 odst. 1 písm. c), § 117 a násl. a § 121 a násl. DŘ] vůči rozhodnutí o stanovení daně, za kterou ručitel ručí. V případě, že takto nelze změnit výši stanovené daně v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně (§ 148 DŘ), lze při uznání důvodů, že původní daň byla stanovena nesprávně, snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, pouze vůči ručiteli (§ 171 odst. 5 DŘ), a to v závislosti na fázi řízení buď cestou rozhodnutí o odvolání proti výzvě ručiteli, nebo cestou řízení o dozorčím prostředku ve věci výzvy. Obdobně bude postupováno v případě, kdy nelze změnit výši stanovené daně proto, že daňový subjekt zanikl bez právního nástupce (§ 171 odst. 2 DŘ) anebo zemřel bez dědice (§ 239 odst. 6 DŘ). Nedoplatek, k jehož úhradě je ručitel vyzván, lze tímto postupem vždy pouze snížit, nikoliv zvýšit.

Není-li doměřovací řízení nebo řízení o dozorčím prostředku, jehož výsledkem má být snížení daně, za jejíž úhradu ručitel ručí, v době zahájení řízení o odvolání ručitele proti výzvě k uhrazení nedoplatku ještě ukončeno, pak lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání stanovená zvláštním předpisem<sup>22)</sup> počne ve vztahu k odvolání ručitele, o němž má být rozhodnuto za použití ust. § 171 odst. 5 DŘ, běžet až dnem oznámení rozhodnutí o výsledku doměřovacího řízení nebo řízení o dozorčím prostředku jeho příjemci.

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

Narízení obnovy řízení má vůči původnímu rozhodnutí odkladný účinek až do oznámení rozhodnutí ve věci vydaného v obnoveném řízení, s výjimkou

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

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

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

V případě, že mimořádný opravný prostředek nebo dozorčí prostředek ve věci stanovení daně již nelze použít v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně (§ 119 odst. 4 a § 122 odst. 3 DŘ), anebo proto, že daňový subjekt zanikl bez právního nástupce (§ 171 odst. 2 DŘ) či zemřel bez dědice (§ 239 odst. 6 DŘ), lze při uznání důvodů, že původní daň byla stanovena nesprávně, snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, pouze vůči ručiteli (§ 171 odst. 5 DŘ). V tomto případě není možné nedoplatek vůči ručiteli zvýšit.

8. Podle § 172 odst. 1 DŘ má ručitel, kterému byla doručena výzva podle § 171 odst. 1 DŘ, při placení

<sup>22)</sup> Pokyn č. D-348 o stanovení lhůt při správě daní, č.j. 43/128 507/2010-431 ze dne 29.12.2010 (zveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 8/2010)



daní procesní postavení jako daňový subjekt. Ručitel tak může požádat o prominutí daně,<sup>23)</sup> o posečkání daně nebo o rozložení úhrady daně na splátky podle § 156 DŘ, popřípadě navrhnout odklad či zastavení daňové exekuce podle § 181 DŘ.

Je-li finančním ředitelstvím nebo Generálním finančním ředitelstvím vedeno z podnětu ručitele řízení o prominutí daně darovací a daně z převodu nemovitostí, může k prominutí daně dojít v kterémkoliv stádiu daňového řízení (§ 25 odst. 8 zákona č. 357/1992 Sb.).

9. Ručiteli, který je v prodlení s úhradou nedoplatku, ke které byl vyzván, nevzniká k tomuto nedoplatku samostatný úrok z prodlení; to platí i pro úrok z posečkané částky v případě, že je ručiteli povoleno posečkání, resp. rozložení úhrady daně na splátky (§ 172 odst. 4 a § 156 odst. 1DŘ).
10. Nedoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně stanovené v § 160 DŘ. Je-li na žádost ručitele povoleno posečkání, lze nedoplatek po tuto dobu vymáhat pouze na daňovém subjektu (§ 172 odst. 3 DŘ).

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

11. Vztah ručitele, který namísto daňového subjektu uhradil nedoplatek, k daňovému subjektu (poplatníkovi daně) je vztahem soukromoprávním, v jehož rámci nelze aplikovat předpisy veřejného práva. Ručiteli, který namísto daňového subjektu uhradil nedoplatek, vzniká vůči daňovému subjektu pohle-

dávka, která je regresním nárokem svého druhu, jež je nutno posuzovat analogicky podle ust. § 454 a § 458 občanského zákoníku o bezdůvodném obohacení,<sup>24)</sup> pokud pro daný vztah neexistuje zvláštní soukromoprávní norma (viz např. § 106 odst. 2 ObchZ).

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

### C. Postup správce daně vůči ručiteli v daňovém řízení

1. Ze základních zásad správy daní a smyslu institutu zákonného ručení (subsidiarita) vyplývá, že než dojde k uplatnění ručení, je třeba nejdříve učinit úkony nutné k vybrání či vymožení daňového nedoplatku na daňovém subjektu.<sup>25)</sup>

Správce daně je oprávněn ručitele vyzvat k úhradě nedoplatku pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné (§ 171 odst. 3 DŘ).

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

Oprávnění správce daně vydat výzvu ručiteli i po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu nezabývá správcem daně povinností přihlásit pohledávku, za kterou ručitel ručí, do insol-

<sup>23)</sup> § 25 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>24)</sup> Viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR spis.zn. 31 Cdo 1693/2008 ze dne 8.9.2010 ([www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz); Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek č. 34/2011 civ.).

<sup>25)</sup> Viz také nález Ústavního soudu spis. zn. I. ÚS 593/99 ze dne 31.5.2000 (<http://nalus.usoud.cz>; Sbírka nálezů a usnesení ÚS č. 83/2000).

venčního řízení, pokud je v daném čase způsobilá k přihlášení a následnému zjištění v přezkumném jednání.<sup>26)</sup> Správce daně je pouze výslovně oprávněn nevyčkávat s vydáním výzvy až na ukončení insolvenčního řízení. Obdobnou normu obsahuje rovněž § 183 odst. 2 insolvenčního zákona, podle nějž přihláškou pohledávky není dotčeno právo věřitele požadovat plnění od dlužníka ručitele, včetně bankovní záruky a zvláštních případů ručení.

Osoby, od kterých může věřitel požadovat plnění podle § 183 odst. 1 a 2 insolvenčního zákona, mohou pohledávku, která by jim proti dlužníku vznikla uspokojením věřitele, přihlásit do insolvenčního řízení jako pohledávku podmíněnou, pokud ji nepřihlásí věřitel. Jestliže však věřitel takovou pohledávku přihlásí, mohou se jí tyto osoby v rozsahu, v němž pohledávku uspokojí, v insolvenčním řízení domáhat místo něj s tím, že pro jejich vstup do řízení platí přiměřeně § 18 insolvenčního zákona; návrh podle tohoto ustanovení mohou podat samy (§ 183 odst. 3 insolvenčního zákona). Tento postup se uplatní i pro ručitele, který byl vyzván k úhradě nedoplatku v daňovém řízení. I z tohoto důvodu je nezbytné, aby správce daně pohledávku za daňovým subjektem řádně do insolvenčního řízení přihlásil.

Ručitele, kteří ručí jakožto společníci obchodní společnosti za závazky společnosti, lze po prohlášení konkursu na majetek společnosti (§ 245 insolvenčního zákona), vyzvat pouze k úhradě pohledávek, které jsou vyloučeny z uspokojení v konkursu (§ 170 insolvenčního zákona). Pokud jde o vymezení okruhu těchto pohledávek, pak právní teorie k této otázce výslovně uvádí, že věřitel tyto pohledávky může za trvání konkursu (resp. insolvenčního řízení) uplatnit vůči úpadci (dlužníkovi), avšak jen na jeho majetek, který nenáleží do majetkové podstaty. Kromě toho může věřitel takové právo uplatnit i proti spoludlužníkům a spoludlužnickým ručitelům. Pohledávky, které jsou takto ex lege vyloučeny z uspokojení, nelze uspokojit v průběhu insolvenčního řízení, tj. v rámci tohoto řízení se k nim prostě nepřihlíží. To však neznamená, že by tyto pohledávky prohlášením konkursu, resp. v souvislosti se zjištěním úpadku dlužníka zanikly. Tyto pohledávky trvají jako právní vztah dále s tím, že realizovány budou moci být až po skončení insolvenčního řízení. To v konečném důsledku znamená, že v souvislosti se zjištěním úpadku nezanikají pohledávky, které jsou podle ust. § 170 insolvenčního zákona vyloučeny z uspokojení v rámci insol-

venčního řízení, přičemž takové pohledávky může věřitel i za trvání insolvenčního řízení bez omezení uplatnit vůči dlužnickým ručitelům, jakož i vůči dlužnickým spoludlužníkům a jejich ručitelům.<sup>27)</sup> K úhradě pohledávek, které byly přihlášeny do konkursu, pohledávek za podstatou a pohledávek jim na roveň postavených lze tyto ručitele vyzvat až po pravomocném zrušení konkursu, přičemž ručitelé ručí jen do výše, v níž tyto pohledávky nebyly uspokojeny v konkursu (§ 56 odst. 5 ObchZ).

Rozhodnutí vydané podle § 414 odst. 1 insolvenčního zákona, jímž soud osvobodí dlužníka od placení pohledávek v rozsahu, v němž dosud nebyly uspokojeny, nezbavuje povinnosti k úhradě těchto pohledávek dlužnickým věřitelům ani ručitele, ani jiné osoby, které měly vůči dlužníku pro tyto pohledávky právo postihu. Je tomu tak z důvodu, že institut oddlužení směřuje k vypořádání majetkových poměrů dlužníka s jeho věřiteli, přičemž dluhy jiných osob (těch, jež věřitelům za splnění závazku odpovídají společně a nerozdílně s dlužníkem a těch, které svým majetkem zajišťují pohledávky věřitelů vůči dlužníku), předmětem vypořádání při oddlužení nejsou – uvedený institut totiž k vypořádání těchto závazků nesměřuje.

2. Podmínky pro vznik povinnosti ručitele uhradit nedoplatek jsou stanoveny ustanovením § 171 odst. 1 DŘ. Podle tohoto ustanovení je nedoplatek na dani povinen uhradit také ručitel, za předpokladu, že:
  - a) povinnost ručení mu ukládá zákon (přičemž se nemusí nutně jednat o zákon daňový), a
  - b) správce daně jej k úhradě nedoplatku na dani vyzve, ve výzvě mu sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně stanoví lhůtu k úhradě tohoto nedoplatku.

K výzvě správce daně připojí kopii rozhodnutí o stanovení daně, k úhradě jejího nedoplatku je ručitel vyzván. V případě, že rozhodnutí o stanovení daně bylo napadeno opravným prostředkem, což vedlo ke změně stanovené daně, připojí správce daně k výzvě také kopii rozhodnutí o opravném prostředku.

3. Výzva k úhradě nedoplatku ručitelem musí být řádně odůvodněna (§ 102 odst. 2 DŘ), odůvodnění musí zejména obsahovat údaje svědčící o tom, že byly naplněny podmínky pro vydání výzvy stanovené

<sup>26)</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 25/2005-62 ze dne 30.4.2008 (www.nssoud.cz).

<sup>27)</sup> Viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 33 Cdo 2169/2008 ze dne 22.9.2010 (www.nsouid.cz; Sbírka rozhodnutí NSS č. 713/2005).

v § 171 odst. 1 a 3 DŘ (existence zákonné povinnosti ručení, nedobytnost nedoplatku u daňového subjektu) a že ručení nebylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu.

4. Zaplacením dlužné daně ručitelem je splněna jeho ručitelská povinnost. Ručitel je oprávněn uhradit nedoplatek, k jehož úhradě může být vyzván podle § 171 odst. 1 DŘ, ještě před tím, než je mu oznámena výzva. Uhrazením nedoplatku ručitelem ještě před oznámením výzvy je ručitelská povinnost splněna a zaniká, bez ohledu na to, jak je s úhradou evidenci naloženo.<sup>28)</sup>

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

V případě částečné úhrady nedoplatku dlužníkem nebude ručiteli zaslána nová výzva s novou výší nedoplatku k úhradě (stejně jako daňovému subjektu není v případě částečné úhrady daně vydáván nový platební výměr). Výzva ručiteli k zaplacení nedoplatku je rozhodnutím hmotněprávní povahy, nikoliv rozhodnutím procesním.<sup>29)</sup> Původní pravomocná výzva představuje překážku věci pravomocně rozhodnuté. Správce daně informuje ručitele o snížení nedoplatku, který je povinen uhradit, formou vyznění o výši nedoplatku (§ 153 odst. 3 DŘ), a to neprodleně poté, co dojde ke změně dlužné částky. Obdobně správce daně postupuje, uhradí-li dlužník nedoplatek celý.

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

5. Postup správce daně v případě vzniku přeplatku na účtu daňového subjektu ke dni úhrady daňového nedoplatku ručitelem je stanoven v § 172 odst. 6 DŘ. Platba daně provedená ručitelem se použije na úhradu nedoplatku daňového subjektu, za který ručitel ručí (neaplikuje se zde tedy ustanovení § 152 DŘ o pořadí úhrady daně). Nelze-li tuto platbu zcela nebo zčásti použít na úhradu uvedeného nedoplatku, neboť byl ke dni platby již zcela nebo zčásti uhrazen, vznikne ručiteli přeplatek ve výši rovna-

jící se částce, která nebyla (z jeho platby) použita na úhradu nedoplatku. Správce daně převede tento přeplatek na případný nedoplatek na osobním účtu ručitele, na kterém se eviduje o jeho vlastních daňových povinnostech.

Jsou-li nedoplatky evidovány na více osobních účtech ručitele, bude správce daně při převedení přeplatku postupovat podle § 154 odst. 3 DŘ (upřednostní nejprve úhradu nákladů řízení a zbylý přeplatek použije na úhradu nedoplatků postupně podle jednotlivých skupin uvedených v § 152 odst. 1 DŘ bez ohledu na to, na jakém osobním daňovém účtu se nalézají). Přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku ručitele u jiného správce daně, který eviduje nedoplatek za ručitelem jako daňovým subjektem, požádá-li o to tento správce daně v souladu s § 154 odst. 4 DŘ. O převedení přeplatku, který přesahuje částku 1 000 Kč, správce daně ručitele vyrozumí podle ust. § 154 odst. 5 DŘ.

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

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

6. Zákonná povinnost ručení trvá, dokud není nedoplatek zcela uhrazen (ručitelem nebo daňovým subjektem), anebo dokud nedojde k jiné skutečnosti mající za následek jeho zánik. Není-li splatná daň uhrazena a jsou-li splněny ostatní podmínky pro vydání výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem, není vydání výzvy ručiteli, případně zahájení vymáhání jeho ručitelské povinnosti, překážkou tomu, aby v případě změny majetkových poměrů daňového subjektu nebo po změně jiné okolnosti rozhodné pro úspěšnost vymáhání na daňovém subjektu, bylo zahájeno dodatečně vymáhání nedoplatku i vůči daňovému subjektu.
7. Ručitel, kterému byla doručena výzva podle § 171 odst. 1 DŘ, má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt (§ 172 odst. 1 DŘ).

Daňová povinnost, která vznikla zůstaviteli, přechází na jeho dědice, který tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele. Dědic je

<sup>28)</sup> Viz usnesení Ústavního soudu spis. zn. IV. ÚS 696/02 ze dne 24. 3. 2003 (<http://nalus.usoud.cz>).

<sup>29)</sup> Viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu spis. zn. 1 Afs 86/2004 ze dne 26. 10. 2005 ([www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz); Sbírka rozhodnutí NSS č. 792/2006) a nález Ústavního soudu spis. zn. I. ÚS 445/2000 ze dne 19.3.2002 (<http://nalus.usoud.cz>; Sbírka nálezů a usnesení ÚS č. 33/2002).

povinen uhradit daň jen do výše ceny nabytého dědictví (§ 239 odst. 2 DŘ).

Byla-li ručiteli řádně oznámena výzva k úhradě nedoplatku podle § 171 odst. 1 DŘ, přechází po jeho smrti povinnost k úhradě daňového nedoplatku na jeho dědice, a to do výše ceny jím nabytého dědictví.

Do doby, než je ustanoven správce dědictví nebo ukončeno dědické řízení, lhůta pro placení daně se staví (§ 239 odst. 5 DŘ). Není-li dědic znám, bude správce dědictví zpravidla ustanovován z podnětu správce daně, který byl místně příslušným správcem daňových povinností ručitele coby daňového subjektu, není však vyloučeno, aby v nutném případě podal podnět k jeho ustanovení i správce daně, který za zůstavitelem eviduje pohledávku z titulu ručení (§ 239 odst. 5 DŘ).

Případně-li dědictví státu, správce daně ve spolupráci s příslušnou organizační složkou státu (§ 11 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů) ručitelskou povinnost zůstavitele v souladu se zákonem vypořádají (§ 239 odst. 6 DŘ). Při vypořádání bude postupováno podle § 175t odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (viz také § 472 občanského zákoníku).

Ručitelskou povinnost, která přešla na dědice, spravuje nadále správce daně, který spravuje daňovou povinnost, za jejíž úhradu zůstavitel ručil (§ 239 odst. 7 DŘ).

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

Ručitelskou povinnost, která přešla na právního nástupce, spravuje nadále správce daně, který spravuje daňovou povinnost, za jejíž úhradu zaniklá právnická osoba ručila (§ 240 odst. 7 DŘ).

## II.

### Zajištění daně ručením na základě právních úkonů třetích osob

#### A. Zajištění daně ručením

1. Ustanovení § 173 odst. 1 DŘ umožňuje, aby ručitel-  
ský závazek za úhradu existujícího nedoplatku daňového subjektu přijala vůči správci daně třetí osoba odlišná od daňového subjektu. Zajištění nedoplatku

tímto způsobem není vyloučeno ani tehdy, pokud je již zajištěn ručením vzniklým ze zákona.

2. Nezbytným předpokladem pro vznik ručitel-  
ského závazku třetí osoby vůči správci daně je písemné prohlášení třetí osoby s úředně ověřeným podpisem, adresované správci daně, v němž tato třetí osoba prohlásí, že na sebe bere vůči správci daně povinnost, že neuhrazenou daňovou pohledávku uspokojí, pokud ji neuspokojí dlužník. Tato úprava koresponduje s ustanovením § 546 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

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

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

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

#### B. Zajištění daně bankovní zárukou

1. Specifickou formou zajištění daně, která je svou právní povahou blízka institutu ručení, je přijetí bankovní záruky správcem daně. Tento způsob zajištění závazku je upraven v § 173 odst. 2 DŘ, obecnou soukromoprávní úpravu bankovní záruky pak obsahuje § 313 a násl. ObchZ. Zákonodárce v § 173 odst. 2 DŘ vyjádřil vůli, aby správce daně na základě vlastního uvážení, akceptoval tento soukromoprávní institut – se všemi jeho účinky, jak jsou stanoveny v § 313 a násl. ObchZ – do daňového řízení.
2. Nezbytným předpokladem pro vznik zajištění daně bankovní zárukou je předložení písemného prohlášení banky v záruční listině o tom, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku. V záruční listině bude poskytnutí plnění bankou za dlužníka zpravidla podmíněno tím, že banka uspokojí pohledávku správce daně tehdy, pokud ji neuspokojí dlužník, mohou v ní však být obsaženy i jiné podmínky, které musí být splněny, aby banka uhradila pohledávku za dlužníka. Platnost záruky může být v záruční listině omezena. Obsah záruční listiny se řídí ustanovením § 313 a násl. ObchZ.

Zajištění daně bankovní zárukou vzniká okamžikem, kdy je bance oznámeno rozhodnutí správce daně, jímž bankovní záruku přijímá. Rozhodnutí musí být odůvodněno (§ 102 odst. 2 DŘ) a jeho příjemci (banka a daňový subjekt) se proti němu mohou odvolat (§ 109 odst. 1 DŘ). Přijetím bankovní záruky správce daně projevuje vůli respektovat obsah záruční listiny, která mu byla předložena, a není oprávněn tento obsah svým rozhodnutím jakkoliv upravovat.<sup>30)</sup>

Rozsah a obsah plnění z bankovní záruky vůči věřiteli (správci daně) je stanoven v záruční listině a nemůže být vůči věřiteli omezen další smlouvou uzavřenou mezi bankou a dlužníkem. Z toho tedy plyne, že ve vztazích z bankovní záruky je třeba rozlišovat vztah mezi bankou poskytující bankovní záruku a věřitelem, který je založen záruční listinou, a vztah mezi bankou a dlužníkem, který se podle kogentního ust. § 322 odst. 2 ObchZ řídí podle ustanovení o mandátní smlouvě.<sup>31)</sup>

Také o nepřijetí bankovní záruky bude vydáno rozhodnutí, které bude oznámeno bance i daňovému subjektu, a bude proti němu připuštěno odvolání.

3. Na bankovní záruku nemá vliv částečné plnění zajištěného nedoplatku daňovým dlužníkem, jestliže zbytek nedoplatku je stejný nebo vyšší, než činí částka, na kterou zní záruční listina (obdobně § 316 odst. 2 ObchZ).

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

## C. Postup při realizaci zajištění daně ručením na základě úkonu třetí osoby nebo bankovní zárukou

1. Při realizaci ručení založeného na úkonu třetí osoby postupuje správce daně obdobně jako v případě zákonného ručení, tzn. včetně splnění podmínek pro vydání výzvy ručiteli stanovených v § 171 odst. 3 DŘ (viz část I. Zákonné ručení a § 173 odst. 3 DŘ).
2. V případě bankovní záruky se rovněž na základě § 173 odst. 3 DŘ uplatní obdobně postup dle § 171 a 172 DŘ. Předchozí upomenutí daňového subjektu o úhradu zajištěného nedoplatku (§ 171 odst. 3 DŘ) se však vyžaduje jen tehdy, pokud je tak stanoveno v záruční listině (§ 317 ObchZ). Jestliže uplatnění bankovní záruky nemusí předcházet upomínka adresovaná daňovému subjektu, nemusí jí tedy předcházet ani pokus o vymožení úhrady na daňovém subjektu – ledaže je v záruční listině stanoveno jinak.<sup>32)</sup>

### III. Účinnost

Tento pokyn nabývá účinnosti dnem schválení.

Předchozí Pokyn č. D – 329 k postupu správců daně při realizaci institutu ručení v daňovém řízení, č.j. 43/83 500/2009-433 ze dne 27.10.2009, byl zrušen s účinností k 31. 12. 2010 Pokynem č. D-345, č.j. 43/123 039/2010-431 ze dne 29. 11. 2010.

Ing. Jan Knížek, v. r.  
generální ředitel

<sup>30)</sup> V souladu se závěry judikatury Ústavního soudu platí, že poskytovatel bankovní záruky nemůže být v daném kontextu nucen zaplatit z titulu ručení více, než mohl v době vystavení záruky s ohledem na znění tehdy platných předpisů a tehdejší praxi důvodně očekávat (viz náleží Ústavního soudu sp.zn. III. ÚS 741/06 ze dne 29.11.2007; <http://nalus.usoud.cz>; Sbírka nálezů a usnesení ÚS č. 209/2007 ).

<sup>31)</sup> Srov. rozsudek Nejvyššího soudu ČR spis.zn. 23 Cdo 3088/2008 ze dne 27.1.2011 ([www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz)).

<sup>32)</sup> Nevyplývá-li z obsahu bankovní záruky něco jiného, má tato záruka povahu bezpodmínečné bankovní záruky (tj. záruky na první výzvu a bez námitek). Při této formě bankovní záruky se neuplatní ani princip akcesority, ani princip subsidiarity (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Cdo 2387/2007 ze dne 31.3.2009; [www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz); Sbírka rozhodnutí a stanovisek č. 18/2010 civ.).

POZNÁMKY:

**POZNÁMKY:**

---

**Vydavatel:** Ministerstvo financí ČR, Letenská 15, 118 10 Praha 1 – Malá Strana. IČ: 00006947. – **Redakce:** Alena Šauerová, telefon 257 042 500. Evid. číslo MKČR: E 18632.

**Administrace:** písemné objednávky předplatného, změny adres a počtu odebíraných výtisků – SEVT, a. s., Pekařova 4, 181 06 Praha 8 – Bohnice, telefon 283 090 352, 283 090 354, fax: 233 553 422, www.sevt.cz. Objednávky ve Slovenské republice přijímá a titul distribuuje Magnet Press Slovakia, s. r. o., Teslova 12, 821 02 Bratislava, telefon, fax: 00421 244 454 599, 00421 244 454 628. **Roční předplatné** se stanovuje na dodávku kompletního ročníku a je od předplatitelů vybíráno formou záloh. Záloha na ročník 2011 činí 650 Kč. **Vychází podle potřeby.** Závěrečné vyúčtování se provádí po dodání kompletního ročníku na základě počtu skutečně vydaných částek. **Účet pro předplatné:** Raiffeisen Bank, č.ú.: 1031046145/5500 – **Sazba a tisk:** Tiskárna Libertas, a. s., Drtinova 10, 150 00 Praha 5.

**Distribuce:** předplatné a jednotlivé částky na objednávku – SEVT, a. s., Pekařova 4, 181 06 Praha 8 – Bohnice, telefon 283 090 352, 283 090 354, fax: 233 553 422. **Distribuční podmínky předplatného:** jednotlivé částky jsou expedovány předplatitelům neprodleně po dodání z tiskárny. Objednávky nového předplatného jsou vyřizovány do 15 dnů a pravidelné dodávky jsou zahajovány od nejbližší částky po ověření úhrady předplatného do jeho úhrady jsou posílány jednorázově. Změny adres a počtu odebíraných výtisků jsou prováděny do 15 dnů. Lhůta pro uplatnění reklamací je stanovena na 15 dnů od data rozeslání, po této lhůtě jsou reklamace vyřizovány jako běžné objednávky za úhradu. V písemném styku vždy uvádějte IČO (právnícká osoba), rodné číslo bez lomítka (fyzická osoba) a kmenové číslo předplatitele. **Podání novinových zásilek** povoleno Ředitelstvím poštovní přepravy Praha, č. j. 2598.92. Podávání novinových zásilek ve Slovenské republice povoleno RPP Bratislava, pošta 12, č. j. 444.94 ze dne 27. 12. 1994.

**Jednotlivé částky lze na objednávku obdržet v redakci.**

**Prodej za hotové:**

**Tiskárna Libertas, a. s., Drtinova 10, 150 00 Praha 5,  
tel. 257 018 111;**

**SEVT, a. s.,**

**Praha 4, Jihlavská 405, tel. 261 260 414,**

**České Budějovice, Česká 3, tel. 387 319 045,**

**Brno, Česká 14, tel. 542 213 962,**

**Ostrava, roh Nádražní a Denisovy ulice 29, tel. 596 120 690.**

