

154/2006 DS.

**Pokyn DS-154
Interní pokyn k postupu
správců daně vůči
ručitelům v daňovém
řízení,
č.j. 43/ 62 115/2006-433
ze dne 30. 5. 2006**

**Čl. I
Ručení v daňovém řízení**

1. Právní úprava ručení u daně darovací a daně z převodu nemovitostí.

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

Ze zákonné úpravy vyplývá, že ručení vzniká současně se vznikem daňové povinnosti daňového subjektu a trvá po celou dobu daňově právního vztahu. Zákonem stanovená povinnost ručení má akcesorickou povahu, existuje vedle původní daňové povinnosti a současně s ní. Za dlužnou daň daňového subjektu ručitel ručí v zákonem stanoveném rozsahu.

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 daňového dlužníka na jiných daních neručí.

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.

I když v platné právní úpravě se přímo neupravuje rozsah ručení manželů, popř. rozsah ručení podílových spoluvlastníků za daň, je třeba shora uvedenou zásadu aplikovat i na institut ručení manželů, popř. podílových spoluvlastníků. Ručitel není podle zákona č. 357/1992 Sb. solidárním dlužníkem spolu s daňovým subjektem či s ostatními ručiteli. Proto každý z manželů, popř. podílových spoluvlastníků, jako nabyvatel (a v případě daně darovací jako dárce), odpovídá v postavení ručitele pouze v rozsahu vlastní ručitelské povinnosti na dani z převodu nemovitostí, příp. na dani darovací.

2. Právní úprava zákonného ručení v ostatních předpisech

Povinnost ručení je stanovena i jinými, než daňovými právními předpisy. Z hlediska uplatnění ručení v daňovém řízení je nejvýznamnějším z těchto předpisů zákon

č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ObchZ"). Podle §56 odst. 5 ObchZ ustanovení upravující jednotlivé formy obchodních společností (dále jen "společnost") stanoví, v jakém rozsahu ručí společníci za závazky společnosti. Ručení společníků za závazky společnosti se vztahuje i na závazek společnosti uhradit nedoplatek na dani. Především se jedná o ručení společníků:

- veřejné obchodní společnosti podle §86 ObchZ. Společníci ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně. Společník, 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 [1];
- komanditní společnosti podle §93 ObchZ. Komanditisté ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku, komplementáři ručí celým svým majetkem. Obsahuje-li firma společnosti jméno komanditisty, ručí tento komanditista za závazky společnosti jako komplementář;
- společnosti s ručením omezeným podle §106 odst. 2 ObchZ. 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 [2], [3]. Současně však platí, že plnění za společnost poskytnuté z důvodu ručení se započítává na splacení vkladu toho společníka, který plnění věřiteli poskytl.

Z hlediska uplatnění rozsahu ručení u společníků komanditní společnosti (komanditistů) a společnosti s ručením omezeným je rozhodující stav nesplacené části vkladu společníka (či souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků) zapsaný v obchodním rejstříku, který existuje v době vydání výzvy k zaplacení nedoplatku na dani ručitelem podle §57a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZSDP"). Je proto nezbytné před vydáním této výzvy si opatřit aktuální výpis z obchodního rejstříku [4] a podle něj ověřit, že nedojde k uplatnění ručení v rozsahu větším než stanoví zákon. Dojde-li ke změně stavu nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku v průběhu případného odvolacího řízení, je odvolací orgán podle §50 odst. 3 ZSDP povinen k této skutečnosti přihlédnout [5]. V takovém případě je rozhodující stav 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 ručitelství povinnosti (zaplacení či vymožení ručitelova dluhu).

Pravidla ručení za závazky společnosti v případě změn v osobách společníků jsou upravena v §87 ObchZ. Podle těchto ustanovení společník, 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.

Při převodu obchodního podílu přechází ručení dosavadního společníka společnosti v rozsahu jeho nesplaceného vkladu na nabyvatele obchodního podílu, a to okamžikem zápisu změny v osobě společníka do seznamu společníků do obchodního rejstříku. Správce daně vychází z údajů zapsaných v obchodním rejstříku v době vydání výzvy k zaplacení nedoplatku na dani ručitelem. Po změně společníka na základě převodu obchodního podílu nedochází k zániku ručení převodce (§115 odst. 3 ObchZ). Na základě převodu obchodního podílu se však jinak primárním ručitelem stává nabyvatel obchodního podílu a převodce ručí

za závazky, které přešly převodem obchodního podílu (§87 odst. 1 a 2 ObchZ ve spojení s §115 odst. 3 ObchZ).

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 ustanovení pouze modifikuje ručení společníků upravené v ustanoveních upravujících jednotlivé formy společností, tedy společníci dále ručí podle těchto ustanovení, rozsah ručení je však dále omezen výší, v níž věřitelé, kteří včas přihlásili své pohledávky, nebyli uspokojeni v konkursním řízení. Po zániku společnosti ručí společníci za závazky společnosti stejně jako za jejího trvání. Pokud se společnost zrušuje s likvidací, ručí společníci za její závazky do výše svého podílu na likvidačním zůstatku, nejméně však v rozsahu, v němž za ně ručili za trvání společnosti (§56 odst. 6 ObchZ).

Podle §60 odst. 4 ObchZ je správce vkladu povinen vydat písemné prohlášení o splacení vkladu nebo jeho částí jednotlivými společníky, které se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku. Správce vkladu, který uvedl v prohlášení vyšší částku, než která je splacena, ručí správci daně za nedoplatky na dani až do výše tohoto rozdílu, a to po dobu pěti let od zápisu společnosti do obchodního rejstříku.

Ustanovení §194 odst. 5 a 6 ObchZ jsou aplikovatelná nejen na členy představenstva akciové společnosti, ale také na jednatele společnosti s ručením omezeným. Mimo jiné stanoví, že členové představenstva 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 na základě §200 odst. 3 ObchZ. Z uvedeného pro daňové řízení vyplývá, že ten člen představenstva nebo ti členové představenstva, kteří způsobí společnosti škodu ve formě sankce za daňový delikt (například pokud by postupovali při přiznávání daně v rozporu s právními předpisy a z tohoto důvodu by společnosti byla doměřena daňová povinnost a předepsáno penále apod.), ručí za tyto daňové povinnosti, a správce daně je za podmínek ust. §194 odst. 6 ObchZ oprávněn vůči nim nebo vůči kterémukoliv z nich uplatnit pohledávku z titulu ručení. Vzniku ručení u člena představenstva podle §194 ObchZ by však mělo předcházet aktivní jednání poškozené společnosti směřující k vyčíslení škody a uplatnění její náhrady na členu představenstva. Toto jednání nemůže být nahrazeno úsudkem či jednáním správce daně.

V případě nástupnických společností, vzniklých rozdělením společnosti, ručí podle §220x ObchZ každá ze společností vzniklá rozdělením za nedoplatky na dani, které přešly rozdělením ze zaniklé společnosti na ostatní nástupnické společnosti, společně a nerozdílně až do výše čistého obchodního majetku uvedeného v posudku znalce podle §69c odst. 6 ObchZ, nejméně však do výše základního kapitálu vykázaného v zahajovací rozvaze. Ručení zaniká,

jestliže nástupnická společnost poskytne věřiteli nebo věřitelům ostatních nástupnických společností plnění v této výši. Ručením podle první věty nejsou zajištěny pohledávky, jejichž věřitelům bylo poskytnuto zajištění podle dalších odstavců §220x ObchZ.

Ručení je dále upraveno v případě změny právní formy v §92e, §104e a §153e ObchZ. a v případě fúze komanditních společností v §104a odst. 3 a 4 ObchZ. 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.

Čl. II **Postavení ručitele v daňovém řízení**

Vydání výzvy ručiteli k zaplacení nedoplatku na dani [6] ručitelem podle §57a odst. 1 ZSDP je třeba posuzovat primárně podle norem daňového práva jako odvětví práva veřejného. V daňovém řízení má institut zákonného ručení podpůrnou funkci. Ručitel akcesoricky ručí za daňový dluh daňového subjektu, přičemž ručení je závislé na existenci hlavního závazku daňového subjektu vůči správci daně. Za okamžik uplatnění ručení je třeba považovat den doručení výzvy k úhradě nedoplatku na dani ručitelem ručiteli podle §57a odst. 1 ZSDP.

Ručitel má právo nahlédnout do spisu ohledně nedoplatku na dani, za který ručí, po doručení výzvy podle §57a odst. 1, a to v rozsahu nezbytném pro uplatnění odvolání, návrhu na obnovu řízení nebo prominutí daně podle zvláštního daňového zákona [7], [8]. Do té doby má právo na informaci od správce daně o výši nedoplatku, za který ručí (§57a odst. 7 ZSDP).

Ručitel je tedy zejména oprávněn ověřit u správce daně skutečnosti uváděné ve výzvě podle ustanovení §57a odst. 1 ZSDP, tj. nahlédnout do té části spisu daňového dlužníka, který se dotýká platební povinnosti ručitele, listin relevantních pro stanovení základu daně (znalecký posudek) a požadovat informace z evidence daní, tj. jaká je aktuální výše daňového nedoplatku, za jehož úhradu ručí.

Proti výzvě k úhradě nedoplatku na dani ručitelem může ručitel podat odvolání, přičemž jeho včasné podání má odkladný účinek [9]. Odvolací důvody jsou vymezeny ustanovením §57a odst. 2 ZSDP, které stanoví, že ručitel může v odvolání namítat pouze skutečnost, že:

- a) není ručitelem,
- b) nejsou splněny podmínky podle §57a odst. 1 ZSDP,
- c) ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo ohledně daně, u které dosud neuplynul den splatnosti,
- d) právo na vymáhání požadovaného nedoplatku bylo zcela nebo zčásti promlčeno, nebo
- e) nedoplatek na dani zanikl nebo neexistuje.

Uplatní-li ručitel námitku promlčení vymahatelnosti nedoplatku na dani podle odst. 2 písm. d), nastanou stejné účinky vůči ručiteli, jako by námitku uplatnil daňový dlužník; vymahatelnost nedoplatku na daňovém dlužníku není úkonem ručitele dotčena (§57a odst. 4 ZSDP). Právo vymáhat nedoplatek na dani na ručiteli se promlčuje podle §70 ZSDP. Počátek

i běh promlčecí lhůty ve vztahu k ručiteli je třeba posuzovat s ohledem na běh promlčecí lhůty vůči daňovému dlužníkovi, příp. i samostatně vůči ručiteli. Vzhledem k tomu, že uplatněním námitky promlčení nastanou stejné účinky vůči ručiteli, jako by námitku uplatnil daňový dlužník, počátek běhu promlčecí lhůty je ve vztahu k ručiteli shodný s počátkem běhu této lhůty daňovému dlužníkovi. Taktéž úkony podle §70 odst. 2 ZSDP, směřující vůči daňovému dlužníkovi, mají vliv na přerušení promlčecí lhůty i vůči ručiteli. Stejně tak úkony podle §70 odst. 2 ZSDP, směřující vůči ručiteli, mají vliv na přerušení promlčecí lhůty nejen vůči ručiteli, ale rovněž vůči daňovému dlužníkovi. Avšak uplatnění námitky promlčení ručitelem na vymahatelnost nedoplatku na daňovém dlužníku nedopadá (viz §57a odst. 4 ZSDP).

V odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle §57a odst. 1 ZSDP může ručitel namítnout vedle výše uvedeného i prekluzi, přičemž prekluzivní lhůta se v tomto případě řídí ustanovením §47 ZSDP, popř. ustanovením zvláštního právního předpisu (například podle §22 zákona č. 357/1992 Sb.). Prekluze se vztahuje k daňovému dlužníkovi, tedy námitka prekluze uplatněná ručitelem může směřovat pouze k tomu, že daň, k jejíž úhradě je ručitel vyzván, byla daňovému dlužníkovi vyměřena po uplynutí stanovené prekluzivní lhůty. K prekluzi je však nutno přihlídnout z úřední povinnosti (i bez námitky ručitele), s čímž též souvisí, že ručitel nemůže být vyzván k zaplacení nedoplatku na dani za daňového dlužníka, pokud daň nebyla vyměřena, ani doměřena ve lhůtě podle §47 ZSDP, popř. ustanovením zvláštního právního předpisu [10]

Specifickým způsobem je upraveno postavení ručitele ve vyměřovacím řízení ve vazbě na uplatnění institutu mimořádného opravného prostředku obnovy řízení. Podle §57a odst. 3 ZSDP ode dne, kdy se výzva k úhradě daňového nedoplatku ručitelem podle §57a odst. 1 ZSDP stane pravomocnou, je ručitel oprávněn podat návrh na obnovu řízení, ve kterém byla daňovému dlužníku stanovena daň, k úhradě jejíhož nedoplatku byl ručitel vyzván. V této souvislosti vyvstává otázka vztahu ustanovení §57a odst. 3 ZSDP a §54 odst. 3 ZSDP. Ve vztahu k ručiteli v §54 odst. 3 ZSDP stanovenou šestiměsíční subjektivní lhůtu je nutno počítat ode dne, kdy výzva podle §57a odst. 1 nabyla právní moci. Dále v §54 odst. 3 ZSDP stanovená objektivní lhůta, tj. lhůta, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit, je i ve vztahu k ručiteli lhůtou nepřekročitelnou. Příjemcem rozhodnutí o návrhu na povolení obnovy řízení, který podal ručitel, je navrhovatel a daňový subjekt, s nímž bylo vedeno řízení, kterého se obnova týká. Oba příjemci rozhodnutí mají v průběhu řízení o povolení obnovy řízení stejná procesní práva a povinnosti (§55 odst. 4 ZSDP). Je-li obnova řízení povolena na návrh ručitele, má tento při dokazování v obnoveném řízení stejné postavení jako daňový subjekt; příjemcem nového rozhodnutí ve věci je ručitel a daňový subjekt, s nímž bylo vedeno řízení, kterého se obnova týká (§55 odst. 9 ZSDP).

Podle §57a odst. 8 ZSDP ručitel, vůči němuž bylo ručení uplatněno, má při placení daní procesní postavení jako daňový dlužník, jakož i oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivosti podle §24 odst. 4 ZSDP o informacích podléhajících povinnosti mlčenlivosti, se kterými byl seznámen. Podle tohoto ustanovení má tedy ručitel od okamžiku uplatnění ručení procesní práva a povinnosti jako daňový dlužník, avšak toto procesní postavení ručitele je omezeno na placení daní, které zahrnuje evidování a vybrání, popřípadě vymáhání. Ručitel tedy může požádat o posečkání daně nebo povolení splátek podle §60 ZSDP, o prominutí daňového nedoplatku podle §65 ZSDP nebo o odklad výkonu rozhodnutí podle §73 odst. 9 ZSDP. V souvislosti s postavením ručitele považujeme za nutné upozornit i na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Asf 86/2004 – 54 [11]. Z uvedeného rozsudku je především třeba dovodit, že ručitel má právo žádat o prominutí daně nejen podle zvláštních daňových zákonů, ale i ve smyslu §55a ZSDP. Tato oprávnění má ručitel ve smyslu

uvedeného rozsudku od doby doručení výzvy k úhradě nedoplatku na dani ručitelem podle §57a odst. 1 ZSDP. Jsou-li splněny ostatní formální podmínky řízení, není možné řízení o žádosti o prominutí daně formálně zastavit (například podle §27 odst. 1 písm. c) ZSDP) bez věcného vyřízení, ale je nutno o žádosti rozhodnout podle dotčeného zákonného ustanovení.

Čl. III

Postup správce daně vůči ručiteli v daňovém řízení

1. Ze základních zásad daňového řízení a smyslu institutu zákonného ručení (ručení má podpůrnou funkci) vyplývá, že než dojde k uplatnění ručení (vydání výzvy k úhradě nedoplatku na dani ručitelem), je třeba nejdříve učinit úkony nutné k vymožení daňového nedoplatku na daňovém dlužníkovi.

Podmínky pro uplatnění ručení správcem daně jsou stanoveny ustanovením §57a odst. 1 ZSDP. 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 a současně stanoví lhůtu k úhradě tohoto nedoplatku.

Správce daně je současně oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoliv byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání [12], pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. K výzvě správce daně připojí rozhodnutí o stanovení daně, k úhradě jejíhož nedoplatku je ručitel vyzván. Proti této výzvě se může ručitel odvolat a včas podané odvolání má odkladný účinek.

Z ustanovení §57a odst. 1 ZSDP vyplývá následující postup při realizaci institutu ručení:

Správce daně nejprve vyzve daňového dlužníka k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle §73 odst. 1 ZSDP. Současně s tím provede úkony směřující ke zjištění majetkových poměrů daňového dlužníka (zvláště se zaměřením na nemovitý majetek, další majetek, např. stav účtů u bank, plátce mzdy či jiného příjmu dlužníka, příp. automobil), kterými jsou především místní šetření podle §15 ZSDP, využití součinnosti třetích osob podle §8 a §34 ZSDP a případně vyhledávací činnost podle §36 ZSDP.

Pokud majetkové poměry daňového dlužníka, zjištěné výše uvedeným způsobem, nasvědčují tomu, že nedoplatek na dani by bylo možno uspokojit vymáháním, přistoupí správce daně po marném uplynutí náhradní lhůty stanovené ve výzvě daňovému dlužníkovi podle §73 odst. 1 ZSDP k vymáhání daňového nedoplatku na daňovém dlužníkovi [13]. Teprve v případě, kdy vymáhání na daňovém dlužníkovi je zcela nebo částečně neúspěšné, může správce daně přistoupit k vydání výzvy k úhradě nedoplatku na dani ručitelem podle §57a odst. 1 ZSDP.

Dojde-li správce daně po prověření majetkových poměrů daňového dlužníka k závěru, že vymožení daňového nedoplatku na daňovém dlužníkově by bylo prokazatelně bezvýsledné (což musí být ze spisu dlužníka patrné), může, po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě daňovému dlužníkově podle §73 odst. 1 ZSDP a po ověření skutečnosti, že daňový dlužník svoji povinnost v této lhůtě nesplnil, vydat podle §57a odst. 1 ZSDP výzvu k úhradě nedoplatku na dani ručitelem.

Z daňového spisu by tedy mělo minimálně vyplývat, že daňový dlužník byl k zaplacení daňového nedoplatku správcem daně marně upomínán, dále, že byly prověřeny jeho majetkové poměry a že z tohoto prověření vyplývá, že dlužník pravděpodobně nemá majetek, který by mohl být předmětem vymáhání podle §73 ZSDP [14], [15], případně, že vymáhání by zřejmě nevedlo k výsledku nebo bylo spojeno se zvláštními a nepoměrnými obtížemi.

2. Zaplacením dlužné daně je ručitelem splněna zákonná povinnost ručení. Zákon stanoví ručiteli nejen povinnost, ale přiznává i právo daň platit dobrovolně (§59 odst. 6 ZSDP). Pokud ručitel prokáže, že splnil zákonnou povinnost z titulu ručení dříve, než byl vyzván správcem daně k úhradě nedoplatku na dani ručitelem ve smyslu §57a odst. 1 ZSDP, není možné na něm požadovat úhradu opakovaně s odůvodněním, že správce daně použil úhradu daně na nejstarší nedoplatek na dani ve smyslu §59 odst. 5 ZSDP.

ZSDP stanoví postup správce daně v případě vzniku přeplatku na účtu daňového dlužníka ke dni úhrady ručitelem. Podle §57a odst. 9 ZSDP, byl-li nedoplatek na dani uhrazen ručitelem a vznikne-li ke dni úhrady daňovému dlužníku vratitelný přeplatek podle §64 ZSDP, správce daně převede tento přeplatek na případný nedoplatek na osobním účtu ručitele, kde se eviduje o jeho vlastních daňových povinnostech [16], [17]. 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 až do výše jím uhrazené částky [18].

Sankční postih ručitele za opožděnou úhradu jeho povinnosti z titulu ručení upravuje §57a ZSDP v odst. 5 a 6. Podle §57a odst. 5 ZSDP je ručitel povinen uhradit též náklady řízení a úroky, které k nedoplatku na dani vzniknou ode dne následujícího po marném uplynutí lhůty stanovené ručiteli správcem daně k úhradě tohoto nedoplatku. Dále podle §57a odst. 6 ZSDP, pokud je povoleno posečkání úhrady nedoplatku na dani nebo povolení jeho úhrady ve splátkách na žádost ručitele, vzniká po tuto dobu k tomuto nedoplatku pouze úrok z posečkané částky a lze po tuto dobu tento nedoplatek vymáhat pouze na daňovém dlužníku.

Ručitel, který uhradil za daňového dlužníka nedoplatek na dani, je oprávněn požadovat na správci daně potvrzení o úhradě nedoplatku a správce daně je povinen mu je bezodkladně vydat (§57a odst. 9 ZSDP). *Doporučujeme, aby formulář uvedeného potvrzení vložil správce daně do aplikace ETI (Evidence tiskopisů) v systému ADIS. Vzhledem k jednoduchosti tohoto úkonu nebude Ministerstvo financí vzor tohoto tiskopisu vydávat.*

3. Zákonná povinnost ručení trvá, dokud vyměřená daň nebyla daňovým subjektem uhrazena nebo nedošlo k jiné skutečnosti mající za následek zánik této povinnosti. Není-li dlužná daň ve lhůtě splatnosti uhrazena a jsou-li splněny podmínky ustanovení §57a odst. 1 ZSDP, je správce daně oprávněn požadovat úhradu daně po ručiteli, což nevylučuje, aby dlužná daň byla požadována i po daňovém dlužníkově (s výjimkou ustanovení §57a odst. 6 ZSDP, kdy v případě, že je povoleno posečkání úhrady nedoplatku na dani nebo povolení jeho úhrady ve splátkách na žádost ručitele, nelze po tuto dobu nedoplatek vymáhat na ručiteli, ale pouze na daňovém dlužníkově). Vzhledem k tomu, že ZSDP stojí na zásadě

podpůrné funkce ručitelské povinnosti, je třeba, pokud je to možné, požadovat nedoplatek na dani vždy primárně na daňovém dlužníkovi, a to i v případě, že již došlo ke splnění podmínek pro možnost uplatnění ručení podle §57a odst. 1 ZSDP. Pokud již byly kroky v daňovém řízení vůči ručiteli podniknuty, nedoplatek na dani nebyl ručitelem dosud uhrazen a správce daně dodatečně (náhodně) získá informaci o jiném dlužníkově majetku, z něhož by bylo možno uspokojit evidovaný daňový nedoplatek, měl by další kroky směřující k uspokojení daňového nedoplatku směřovat vůči daňovému dlužníkovi. Není však nutné, aby v takovýchto případech správce daně neustále vyhledával majetek daňového dlužníka záměrně.

Pokud je na majetek daňového dlužníka prohlášen konkurs, je možné tuto skutečnost podřadit pod zákonnou podmínku stanovenou v §57a odst. 1 ZSDP, že je zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvysledné. V takovém případě je potřebné neprodleně přistoupit k vydání výzvy ručiteli podle §57a odst. 1 ZSDP tak, aby ten mohl včas a řádně svou pohledávku přihlásit do konkursu. Měla by však před tím být respektována další zákonná podmínka, kterou je bezvysledné upomenutí daňového dlužníka o úhradu nedoplatku na dani. Při uplatnění ručení vůči společníkům obchodní společnosti je však třeba v případě prohlášení konkurzu na její majetek postupovat vzhledem k ustanovení §56 odst. 5 ObchZ způsobem naznačeným v článku 2 – Právní úprava zákonného ručení v ostatních případech.

4. Zemře-li ručitel daně, přecházejí na dědice dnem úmrtí všechna jeho práva a povinnosti, tedy i zůstavitelovy (ručitelovy) dluhy či jiné povinnosti majtkové povahy, s výjimkou povinností, jejichž obsahem bylo plnění, které mělo být provedeno osobně dlužníkem a práv, jejichž plnění bylo omezeno jen na osobu zůstavitele. V případě povinnosti ručitele zaplatit za daňového dlužníka nedoplatek na dani se nejedná o výjimku z univerzální sukcese, která by smrtí ručitele zanikla.

Dle ust. §57 odst. 3 ZSDP přechází daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby na dědice. Podle §57 odst. 2 daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle ZSDP nebo zvláštních předpisů. Za podmínek §57a odst. 1 ZSDP je nedoplatek na dani povinen zaplatit také ručitel. Platební povinnost vzniká ručiteli dnem doručení výzvy k úhradě nedoplatku na dani ručitelem. Z uvedeného je třeba dovodit, že platební povinnost ručiteli nevznikne, zemřel-li dříve, než byl k úhradě nedoplatku na dani správcem daně vyzván podle §57a odst. 1 ZSDP. V tomto případě nelze požadovat plnění platební povinnosti ani v dědickém řízení.

Dojde-li k úmrtí ručitele po doručení výzvy k úhradě nedoplatku na dani ručitelem (§57a odst. 1 ZSDP), aniž by dlužná daň byla zaplácena, přechází povinnost úhrady daně na dědice ručitele podle pravomocného usnesení soudu o rozvrhu dědictví.

ČI. IV

Zrušuje se pokyn čj. 264/68 628/2003 ze dne 7. 8. 2003 (DS-118).

ČI. V

Tento pokyn nabývá účinnosti spolu s nabytím účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, tj. k 1. 6. 2006.

Ing. Jan Knížek, v. r.
vrchní ředitel skupiny 051 ÚFDŘ

[1] Z uvedeného mimo jiné vyplývá, že společník, jehož účast za trvání společnosti zanikla, ručí za závazky společnosti, tj. i za daň, která byla doměřena po zániku účasti společníka za trvání společnosti, ale její splatnost nastala v období, ve kterém byl ještě jejím společníkem.

[2] Správce daně je tedy do doby zápisu splacení všech vkladů do obchodního rejstříku oprávněn požadovat plnění z titulu ručitelského závazku na kterémkoliv společníkovi bez ohledu na stav splacení jeho vlastního vkladu. 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.

[3] Podle přechodných ustanovení – čl. VIII., 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.

[4] Dostačující je výpis v elektronické podobě, pro tyto účely by měly být využívány údaje ze systému ARES.

[5] O podaném odvolání může rozhodnout i správce daně v rámci autoremedury za podmínek ust. §49 odst. 1 ZSDP.

[6] Pojem "nedoplatek na dani" je ve vztahu k ručitelům třeba vykládat v souladu s konkrétními normami ukládajícími ručitelskou povinnost, tj. např. ručení podle obchodního zákoníku zahrnuje i příslušenství, zatímco ručení podle §5 odst. 1 a §8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, zahrnuje pouze samotnou daň bez příslušenství.

[7] Ručitel má právo požádat o prominutí daně z převodu nemovitostí nebo daně darovací dle §25 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

[8] Vzhledem k tomu, že ručitel má právo žádat i o prominutí daně podle 55a ZSDP (jak uvedeno níže), je třeba mu přiznat právo nahlédnout do spisu i za tímto účelem.

[9] Z uvedeného mj. vyplývá, že do doby rozhodnutí o odvolání není možné vůči ručiteli podnikat další kroky, např. zahájit vymáhání, neboť podáním odvolání dochází k odložení vykonatelnosti výzvy.

[10] Za úkony směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP se považují pouze úkony vůči daňovému dlužníkovi.

[11] V tomto rozsudku bylo mimo jiné konstatováno, že "z principu rovnosti se podává, že pokud má mít ručitel obdobnou povinnost jako dlužník (tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně), musí mít k dispozici též obdobné prostředky k obraně před touto povinností (tedy musí mít např. též možnost žádat o prominutí daně, má-li tuto možnost i dlužník). Jinak řečeno, postavení ručitele musí být obdobné postavení daňového subjektu." Uvedená interpretace však zcela neodpovídá doslovnému znění ZSDP.

[12] Pokud jsou splněny podmínky §73 odst. 2 a správce daně zahájí vymáhání bez výzvy, je možno doručení exekučního příkazu v takovémto případě rovněž považovat za bezvýsledné upomenutí ve smyslu §57a odst. 1 ZSDP.

[13] Za podmínek §73 odst. 2 ZSDP může správce daně přistoupit k vymáhání na daňovém dlužníkovi i bez výzvy.

[14] V některých případech je také vhodné před uplatněním výzvy ručiteli podle §57a odst. 1 ZSDP zvážit možnost osobního jednání s daňovým dlužníkem či možnost zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství zástavním právem podle §72 ZSDP.

[15] Pokud by daňový dlužník např. vlastnil pouze nemovitý majetek podstatně vyšší hodnoty, než by činila výše daňového nedoplatku, je třeba zvážit vhodnost zajištění jeho daňového nedoplatku zástavním právem dle §72 ZSDP, neboť tato okolnost vede většinou v praxi k úhradě daňového nedoplatku daňovým dlužníkem. To však zřejmě nevylučuje, aby nedoplatek na dani byl požadován na ručiteli na základě výzvy podle §57a odst. 1 ZSDP, neboť daňový dlužník má sice majetek, který by za jistých okolností mohl být předmětem vymáhání, nikoli však v daném případě, neboť uvedený majetek daňového dlužníka je ve značném nepoměru k výši daňového nedoplatku a jeho vymáháním na tomto majetku daňového dlužníka by byla porušena zásada přiměřenosti, vyjádřená v §2 odst. 2 ZSDP. Uplatnění zástavního práva na takovýto majetek slouží především k podpoře zájmu daňového dlužníka splnit dobrovolně svoji daňovou povinnost. V tomto případě by však rovněž měl správce daně vyčkat, zda v přiměřeném období od zřízení zástavního práva (zhruba 3 měsíce) nedojde k dobrovolné úhradě ze strany daňového dlužníka, a teprve poté přistoupit k vydání výzvy ručiteli podle §57a odst. 1 ZSDP.

[16] Toto ustanovení se vztahuje na případy, kdy ručitel má zároveň u správce daně osobní daňový účet z titulu, že je samostatným daňovým subjektem.

[17] Rozum se přeplatek, jehož zdrojem je úhrada nedoplatku na dani, kterou provedl ručitel za účelem splnění své ručitelské povinnosti. Platba ručitele se použije na úhradu nedoplatku, ke kterému se ručení vztahuje (neaplikuje se zde tedy ustanovení §59 odst. 5 ZSDP). Vznik přeplatku v důsledku platby provedené ručitelem se posuzuje jen ve vztahu ke konkrétnímu daňovému nedoplatku, za který ručitel ručí a také předmětnou platbou provedl jeho úhradu. Přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku ručitele u jiného správce daně, u něhož je ručitel jako daňový subjekt evidován, požádá-li o to tento správce daně v souladu s §64 odst. 2 ZSDP.

[18] Částka, která se ručiteli v daném případě vrací je limitována výší, kterou sám uhradil. Pokud by v daný den daňový subjekt (dlužník) docílil vzniku vratitelného přeplatku nejen zásluhou ručitelovy platby, neměl by správce daně převádět na účet celý tento přeplatek, ale pouze částku odpovídající ručitelem uhrazené platbě.