



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **BPMC HOLDING a. s.**, se sídlem Ostrava, Výstavní 198/134, zastoupené Mgr. René Gemmelem, advokátem se sídlem Ostrava, Poštovní 39/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2023, č. j. 22 Af 46/2021 -75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 4 114 Kč k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Reného Gemmela, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 9. 2021, č. j. 34192/21/5300-21441-712772, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 20. 1. 2021, č. j. 114374/21/3202-80541-804556, č. j. 117808/21/3202-80541-804556 a č. j. 118598/21/3202-80541-804556 (dále též „prvostupňová rozhodnutí“ nebo „výzvy ručiteli“), jimiž byly žalobkyni vydány výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.

[2] Z obsahu správních spisů soud zjistil, že žalobkyně v rámci zdaňovacích období září až listopad 2018 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) přijala zdanitelná plnění

od společnosti Toroinvestbeton s. r. o. (dále jen „Toro“), jejichž předmětem byly služby spojené s nákladní přepravou; vztahují se k nim daňové doklady č. 18911313 (září 2018), č. 18911317 (říjen 2018) a č. 18911333 (listopad 2018); dále jen „předmětné daňové doklady“. Správce daně na základě daňové kontroly provedené u společnosti Toro za období říjen 2018 doměřil této společnosti DPH ve výši 344 872 Kč. Správce daně společnost Toro rovněž vyzval k podání dodatečných daňových přiznání za období září a listopad 2018, což společnost Toro učinila. Za zdaňovací období září 2018 správce daně v souladu s těmito dodatečnými daňovými přiznáními doměřil společnosti Toro DPH za září 2018 ve výši 380 034 Kč a za listopad 2018 ve výši 244 933 Kč. Doměřené daňové povinnosti společnost Toro neuhradila. Žalobkyni byly následně správcem daně zaslány dne 20. 1. 2021 celkem tři výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem v souvislosti s vykázanými nedoplatky daňového subjektu Toro za měsíce září až listopad 2018. Ve výzvách ručiteli správce daně vyhodnotil naplnění zákonných předpokladů pro postup dle ustanovení § 109 odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDPH“ a poukázal na bezvýsledné upomenutí a vymáhání nedoplatku u dlužníka, tj. společnosti Toro. Proti výzvám k zaplacení nedoplatku ručitelem podala žalobkyně odvolání; o odvoláních bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, na jejímž základě krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] V prvním žalobním bodě žalobkyně nesouhlasila s tím, že by jí vůbec vznikl ručitelský závazek. Uvedla, že společnost Toro uhradila daň přiznanou v původních daňových přiznáních (tj. před dodatečným doměřením DPH) a žalovaný nevysvětlil, z jakých konkrétních poskytnutých zdanitelných plnění se tak stalo, respektive zda se nejednalo právě o plnění, za něž byly vystaveny daňové doklady žalobkyni. Podle názoru žalobkyně by ručení nastalo jen v případě, že by daňový nedoplatek vznikl z plnění přeprav vyúčtovaných dle 3 předmětných daňových dokladů; uvedené však neplyne z žádného zjištění daňových orgánů.

[5] Krajský soud ve shodě se žalobkyní uvedl, že žalovaným odkazovaná část odůvodnění jeho rozhodnutí (odst. 15) neobsahuje přezkoumatelné vypořádání námítky, v níž byla rozporována existence ručení žalobkyně s ohledem na nerozlišení plnění mezi společnostmi Toroinvest s. r. o. (dále jen „TOROINVEST“) a Toro, a žalobkyní a Toro, jakož i rozdílnost období, ve kterém k plnění došlo, to vše z pohledu již dříve zaplacené daně společností Toro. Krajský soud poukázal na komentářovou judikaturu a dovodil, že ručitel ručí pouze za konkrétní nedoplatek vztahující se ke konkrétnímu zdanitelnému plnění, jehož je příjemcem. Rozhodující je proto zjištění, zda společnost Toro uhradila daň z konkrétních 3 předmětných daňových dokladů. Pokud ano, žalobkyni by nevznikla povinnost plnit z titulu ručení. Žalovaný přitom nevysvětlil, proč považuje daň z plnění vztahující se k předmětným daňovým dokladům za neuhrazenou. Pokud žalovaný v odst. 15 odůvodnění svého rozhodnutí jako vysvětlení uvádí, že neoprávněným uplatněním nároku na odpočet došlo ke snížení vlastní daňové povinnosti společnosti Toro vyplývající z plnění uskutečněných pro žalobkyni na základě předmětných daňových dokladů, nepovažoval krajský soud toto vysvětlení za dostatečné, jelikož nepřináší odpověď na námítky vznesené v podaném odvolání. Krajský soud upozornil, že daňová kontrola

pokračování

proběhnuvší u společnosti Toro (a také její dopady v podobě dodatečných daňových příznání této společnosti) se týkaly plnění na vstupu, konkrétně plnění od společnosti TOROINVEST. Žalovaný však nijak nevysvětlil vazby mezi tím, že společnost Toro uplatňovala zdanitelné plnění vůči žalobkyni v rámci DPH na výstupu, kdežto dodatečně neuznané nároky společnosti Toro jsou z plnění od TOROINVEST vykázaného v DPH na vstupu; jednalo se o zcela jiný předmět plnění, realizovaný ve zcela jiném zdaňovacím období. Krajský soud tak uzavřel, že žalovaný při vypořádání uvedené námitky nepostupoval v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu a jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

[6] V dalším žalobním bodě žalobkyně namítla nedostatečné vyhodnocení tzv. *vědomostního testu*. Má za to, že pouhé její personální propojení se společností Toro nepostačuje k přijetí závěru, že v době úhrady přijatých zdanitelných plnění musela mít povědomost o krácení daňové povinnosti svého dodavatele. Krajský soud k tomu uvedl, že sdílí názor žalovaného o velmi úzké personální a kapitálové propojenosti všech tří subjektů prostřednictvím manželů Kněžíkových. Vědomostní test z pohledu § 109 odst. 1 ZDPH se však musí vztahovat k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Krajský soud vyhodnotil, že jakákoliv úvaha žalovaného k časovému aspektu vědomostního testu v napadeném rozhodnutí zcela absentuje, stejně jako ve výzvách k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Pro úplnost dodal, že důkazní břemeno prokázání vědomosti příjemce zdanitelného plnění je na straně správce daně.

[7] K námitce, že žalovaný chybně neprovedl důkaz trestním spisem Obvodního soudu pro Prahu 1 sp. zn. 44 T 88/2020, krajský soud uvedl, že se jím za daného precesního stavu nezabýval, neboť to považoval za předčasné.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu, který podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel odkazuje na judikaturu správních soudů týkající se daňového ručení a daňových podvodů, a analyzuje ji. Za klíčovou otázkou považuje, za jakých podmínek lze konstatovat zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody podle § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH. Zkrácení daně zahrnuje jednání vedoucí k nižšímu vyměření daně nebo k nevyměření daně vůbec. Ačkoli jsou ručení podle § 109 ZDPH a odepření nároku na odpočet DPH z důvodu podvodu formálně autonomní, metody dosažení protiprávního stavu mohou být stejné. Stěžovatel tak nevidí důvod, proč by měly být na závěr o zkrácení daně kladeny odlišné požadavky. Za zkrácení daně nelze považovat pouze stav, kdy subjekt přizná daň a neodvede ji. Podvodného jednání se může dopustit kterýkoli článek řetězce různými způsoby, například neoprávněným odpočtem DPH nebo zkreslením údajů na vstupu. Ke vzniku ručení podle § 109 odst. 1 ZDPH musí být naplněna podmínka povědomí o tomto stavu na straně ručitele, přičemž postačí i nevědomá nedbalost. Stěžovatel se domnívá, že zde lze vycházet z judikatorních závěrů týkajících se daňových podvodů, které často akcentují personální a kapitálovou propojenost mezi daňovým subjektem a subjektem provádějícím daňový únik.

[10] Stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu, že v žalobou napadeném rozhodnutí nevysvětlil, proč považuje daň z plnění vztahujících se k trojici daňových dokladů za nezaplacenou. Považuje interpretaci § 109 odst. 1 ZDPH krajským soudem za příliš restriktivní a jdoucí proti smyslu institutu ručení příjemce zdanitelného plnění.

[11] V projednávané věci došlo ke zkrácení daně tím, že společnost Toro zahrnula neoprávněné nároky na odpočet zdanitelných plnění od společnosti TOROINVEST do daňových přiznání za září až listopad 2018. Tyto nároky nesplňovaly hmotněprávní podmínky podle § 72 a § 73 ZDPH. Výsledná výše DPH byla stanovena jako rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně na vstupu, což vedlo k neoprávněně nižší hodnotě DPH. Po daňové kontrole byla DPH doměřena, ale rozdíl (doměrek) zůstal nezaplacen. Daňová povinnost společnosti Toro za září až listopad 2018 zahrnovala také DPH spjatou se zdanitelnými plněními pro žalobkyni. Neoprávněné snížení daňové povinnosti společnosti Toro tedy postihlo i část této povinnosti spjatou s plněními pro žalobkyni. Stěžovatel je přesvědčen, že souvislost mezi nezaplacenou daní a její částí spjatou s žalobkyní byla objasněna v odst. 15 odůvodnění jeho rozhodnutí.

[12] Stěžovatel souhlasí s tím, že žalobkyně může ručit pouze za nezaplacenou daň spjatou s plněními přijatými od společnosti Toro; tento názor se projevuje ve formě limitace, do níž je odběratel maximálně povinen ručit za zaplacenou daň svého dodavatele, což plyne i například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2022, č. j. 5 Afs 60/2021 - 34. Nesouhlasí však s požadavkem, aby bylo nutné určit, že nezaplacenou zůstala právě DPH spjatá s konkrétními plněními. Daňová povinnost za konkrétní zdaňovací období je placena jako celek, bez specifikace, která část se týká jakého plnění. V případě částečné úhrady daně nelze určit, ze kterých dokladů byla daň odvedena. Provedení zpětné selekce je nejen prakticky nerealizovatelné ale postrádá i zákonnou oporu. Institut ručení dle § 109 ZDPH lze aplikovat i v případech mnohosti odběratelů, jak ukazuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2022, č. j. 5 Afs 60/2021 - 34.

[13] Přístup krajského soudu, který požaduje, aby mechanismus neoprávněného snížení daňové povinnosti přímo souvisel s přijatými zdanitelnými plněními, stěžovatel odmítá. Tvrdí, že daňové úniky mohou být realizovány různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Společnost Toro zahrnula do daňových přiznání neoprávněné odpočty DPH, čímž dosáhla fiktivního snížení daně na výstupu. Podle stěžovatele je lhostejné, jakého konkrétního zdanitelného plnění se neoprávněný nárok na odpočet týkal, či zda toto nějak souviselo se zdanitelným plněním přijatým ručitelem. Podstatné je, že vznesením neoprávněného nároku došlo ke zkreslení údajů, z nichž bylo vycházeno při stanovení daně na výstupu. Restriktivní výklad krajského soudu by vedl k neúčinnosti institutu ručení za nezaplacenou DPH.

[14] Podle stěžovatele bylo jednoznačně detekováno zkrácení daně u společnosti Toro, což splňuje podmínky vzniku ručení podle § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o odvolání nebylo dostatečně odůvodněno, nebo že nepovažuje daň za nezaplacenou, došlo-li ke snížení daně na výstupu neoprávněným odpočtem na vstupu týkajícím se jiného předmětu plnění, než jaký byl žalobkyní přijat,

pokračování

založil svůj rozsudek na nesprávném posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[15] Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem, že nevyhodnotil vědomost žalobkyně, že společnost Toro doměřenou daň nezaplatí, k okamžiku přijetí zdanitelných plnění.

[16] Stěžovatel popisuje silné personální a kapitálové propojení mezi žalobkyní a společností Toro. Uvádí, že Pavlína Kněžíková, členka představenstva žalobkyně, a Tomáš Kněžík, jednatel společnosti Toro, jsou a byli manželé. Pavlína Kněžíková byla zaměstnankyní společnosti Toro a měla dispoziční právo k jejím bankovním účtům, zatímco Tomáš Kněžík působil jako ředitel žalobkyně. Obě společnosti měly stejné sídlo a žalobkyně byla jediným společníkem společnosti Toro. Skutečným majitelem žalobkyně i společnosti Toro byla evidována Pavlína Kněžíková. Vzhledem k těmto nestandardním vztahům nelze dospět k jinému závěru, než že žalobkyně měla přístup k informacím o ekonomické činnosti společnosti Toro a tedy měla a mohla vědět, že společnost Toro hodlá do daňových přiznání za zdaňovací období září až listopad 2018 zahrnout neoprávněný nárok na odpočet DPH, čímž nepřípustně zkrátí daň na výstupu. Stěžovatel připomíná, že žalobkyně měla přístup k informacím nejen o společnosti Toro, ale i o jejím dodavateli, společnosti TOROINVEST. Pavlína Kněžíková a Tomáš Kněžík byli v době uskutečnění zdanitelného plnění zaměstnanci s přístupem k bankovním účtům společnosti TOROINVEST (dříve byli její jednatelé). Žalobkyně měla tedy přístup k informacím o ekonomické činnosti obou společností a měla a mohla vědět o úmyslu společnosti Toro zahrnout do daňových přiznání neoprávněný nárok na odpočet DPH.

[17] Názor krajského soudu, že vědomostní test dle § 109 odst. 1 ZDPH se vztahuje k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, stěžovatel nerozporuje. Má však za to, že tento požadavek reflektoval, protože zohlednil, že většina pro věc relevantních okolností existovala i v době přijetí zdanitelných plnění žalobkyní, v době předcházející i v době podání zkreslených daňových přiznání společností Toro. Byla zjištěna úzká vazba mezi žalobkyní, poskytovatelem plnění a jeho dodavatelem, což žalobkyni umožnilo přístup k informacím o ekonomické činnosti těchto subjektů.

[18] Krajský soud podle stěžovatele zaměňuje povědomí žalobkyně o zkrácení daně společností Toro s povědomím o budoucím doměření daně a jejím nezaplacení. Ke zkrácení daně došlo neoprávněným uplatněním odpočtu DPH na vstupu za zdaňovací období září až listopad 2018, přičemž reálná daňová povinnost zůstala v drtivé většině nezaplacená. Tento objektivní stav nastal již v době podání daňových tvrzení, a nikoliv až v okamžiku následného doměření daně. Podstatné je, že žalobkyně měla a mohla vědět, že daňová povinnost bude od počátku tvrzena v nesprávné výši, tedy že společnost Toro daň na výstupu v podstatné části nezaplatí.

[19] Stěžovatel uzavírá, že existuje soubor objektivních okolností, které jasně ukazují, že žalobkyně minimálně mohla vědět o neoprávněném nároku na odpočet DPH společnosti Toro za zdaňovací období září až listopad 2018 a tedy o úmyslu nepřípustně zkrátit daň na výstupu. Tyto okolnosti existovaly v době před přijetím zdanitelných plnění, při tomto přijetí i při podání daňových přiznání. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že v rozhodnutí

o odvolání chybí úvaha o časovém aspektu vědomostního testu, založil svůj rozsudek na nesprávném posouzení právní otázky.

[20] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s argumentací stěžovatele a považuje ji za mimoběžnou se závěry krajského soudu. Krajský soud konstatoval, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné, protože se nevypořádalo s odvolací námitkou žalobkyně, která rozporovala existenci ručení s ohledem na rozdílnost plnění na vstupu a výstupu. Stěžovatel v kasační stížnosti nepolemizuje se závěrem krajského soudu o nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění, nýbrž tento nedostatek nepřipustně kompenzuje bližším odůvodněním, které ale v jeho rozhodnutí chybí.

[21] Podrobné doplnění úvah stěžovatelem však dle žalobkyně neobstojí ani po věcné stránce. Žalobkyně zdůrazňuje, že institut ručení má svou pozitivně právní úpravu, z níž je nutno striktně vycházet. Jakýkoliv extenzivní výklad v neprospěch ručitele je nepřijatelný s ohledem na ústavní zásadu, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem a jen způsobem, který zákon stanoví. Žalobkyně dále uvádí, že důkazní břemeno stran vzniku ručení je na správci daně, který musí prokázat, že daňový subjekt nezaplátil DPH z konkrétních plnění. Pokud správce daně neprokáže, že nedoplatek se týká zdanitelných plnění pokrytých ručením, ručení nevzniká. Je lhostejné, jak obtížné je pro daňové orgány toto důkazní břemeno unést. Pokud nelze platbu DPH přiřadit ke konkrétním plněním, je nutno uhrazenou DPH přiřadit právě k plněním uskutečněným případným ručitelem. Ručení by pak vznikalo jen tam, kde lze s jistotou konstatovat, že právě u plnění, k nimž se ručení vztahuje, nebyla DPH daňovým subjektem uhrazena. Při nejistotě, u kterých plnění byla DPH uhrazena a u kterých nikoliv, je nutno veškerou uhrazenou DPH za daná zdaňovací období vztáhnout právě k daňové povinnosti ze tří daňových dokladů k plnění mezi žalobkyní a společností Toro s.r.o. Jelikož k těmto třem dokladům není DPH uhrazená, nemohlo dojít ani ke vzniku ručení na straně žalobkyně.

[22] Celkově žalobkyně tvrdí, že rozhodnutí stěžovatele obsahuje pouze stručnou úvahu ve vztahu ke vzniku ručení a nevypořádalo se s odvolacími námitkami, konkrétně s námitkou rozdílnosti plnění a rozdílnosti časových období. Je přesvědčena, že závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele pro nedostatek odůvodnění obstojí.

[23] I ke druhému okruhu kasačních námitek týkajících se vědomostního testu, žalobkyně zdůrazňuje, že argumentace stěžovatele je mimoběžná se závěrem krajského soudu, protože polemizuje s něčím, na čem krajský soud svůj rozsudek nezaložil. Navíc i zde je jeho argumentace po věcné stránce nesprávná.

[24] Krajský soud konstatoval, že v napadeném rozhodnutí (i ve výzvách ručiteli) chybí úvaha k časovému aspektu vědomostního testu. Předmětem přezkumu je tak pouze závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro absenci potřebného odůvodnění a vypořádání se s odvolací argumentací žalobkyně, že nebyla prokázána její vědomost o nezaplacení daně společností Toro v době uskutečnění zdanitelných plnění. Stěžovatel místo polemiky se závěrem soudu o nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí doplňuje svou úvahu v kasační stížnosti, což má ovšem učinit ve svém novém rozhodnutí.

pokračování

[25] Po stránce věcné žalobkyně opět zdůrazňuje ústavní zásadu, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem. Podle § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH příjemce ručí za nezaplacenou daň, pokud v okamžiku uskutečnění plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že dojde ke zkrácení daně. Žalobkyně nesouhlasí s interpretací pojmu „zkrácení daně“ podle trestního práva, které zahrnuje i podání nepravdivého daňového přiznání. V rámci institutu ručení se zkrácení daně vztahuje k nezaplacení daně.

[26] Žalobkyně namítá, že stěžovatel ignoruje její argumentaci, dle které společnost Toro podala daňová přiznání za září až listopad 2018 pravdivě, včetně plnění od společnosti TOROINVEST. Omyl způsobený chybným postupem účetní byl napraven dodatečným daňovým přiznáním. Společnosti Toro byla doměřena DPH za říjen 2018 kvůli důkazní nouzi, nikoliv kvůli nereálným plněním. Společnost TOROINVEST měla již nového vlastníka (Tomáš Kněžík převedl obchodní podíl dne 30. 7. 2018 na P. U., který jej poté převedl dne 25. 5. 2019 na I. G.). Účetnictví společnosti Toro za rozhodné období bylo odcizeno. Společnost Toro tak mohla v daňovém řízení nabídnout jako důkaz pouze výslech Tomáše Kněžíka, který však byl pro správce daně nedostatečný. Skutečnost, že se společnosti Toro nepodařilo v daňovém řízení prokázat důvodnost uplatněných plnění na vstupu, neznamená, že tato zdanitelná plnění neproběhla. Žalobkyně nemohla vědět, že společnost Toro neuhradí doměřenou daňovou povinnost v roce 2020. Stěžovatel chybně vychází z úvahy, že plnění na vstupu byla fiktivní. Personální a kapitálová propojenost žalobkyně se společností Toro nemá vliv na vědomostní test pro vznik ručení.

[27] V dalším podání žalobkyně upozornila kasační soud, že stěžovatel v novém rozhodnutí plně vyhověl jejím námitkám, zrušil výzvy správce daně a řízení zastavil. Zároveň předpokládá, že stěžovatel vezme kasační stížnost zpět.

[28] Stěžovatel v reakci na uvedené sdělení uvedl, že nesdílí názor žalobkyně na důsledky vydání druhého rozhodnutí a nadále trvá na věcném projednání kasační stížnosti. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu sama skutečnost, že po podání kasační stížnosti bylo v reakci na napadený rozsudek vydáno druhé rozhodnutí ve věci, nepředstavuje odpadnutí předmětu probíhajícího řízení o kasační stížnosti.

[29] Následně stěžovatel zaslal soudu repliku, v níž reaguje na vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti. Setrvává v ní plně na své kasační argumentaci.

[30] K otázce zkrácení daně a souvislosti s přijatými plněními stěžovatel dodává, že ačkoli krajský soud shledal jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným, nepovažuje svoji argumentaci za mimoběžnou se závěry krajského soudu. K polemice se závěrem krajského soudu je nezbytné se zabývat důvody a úvahami, které krajský soud k tomuto závěru vedly. Stěžovatel tvrdí, že jeho rozhodnutí jasně specifikuje, v čem spočívá detekované zkrácení daně a jak neoprávněné uplatnění nároku na vstupu negativně ovlivnilo úhradu daňové povinnosti na výstupu. Setrvává tak na názoru, že odůvodnění podané v odst. 15 rozhodnutí je zcela adekvátní. Zdůrazňuje, že by bylo nelogické, aby nebylo možné aplikovat ručení navzdory prokazatelnému povědomí příjemce zdanitelného plnění o záměrném zkrácení daně s odůvodněním, že konkrétní mechanismus zkrácení skutkově nenavazuje na přijaté

plnění. Námitka, že nebylo prokázáno, že společnost Toro nezaplatila DPH z konkrétních zdanitelných plnění, není relevantní; DPH se platí jako celek za zdaňovací období. Při částečném neuhrazení daně nelze určit, z jakých plnění byla daň odvedena. Pokud není DPH uhrazena v plném rozsahu, dopadá to na všechna plnění.

[31] K dalšímu argumentačnímu okruhu, tj. vědomí žalobkyně o záměru zkrátit daň, stěžovatel rovněž setrvává na své kasační argumentaci. Tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázky, zejména ohledně povědomí účastníka řízení o zkrácení daně. Stěžovatel zdůrazňuje, že povědomí o zkrácení daně je dostatečné pro vznik ručení podle § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH, a není nutné zkoumat, zda bude daň následně doměřena a zaplacená. Jeho rozhodnutí je přezkoumatelné a dostatečně se vypořádává se všemi otázkami.

[32] K poznámce žalobkyně, že stížnostní argumentace nepřipustně doplňuje odůvodnění napadeného rozhodnutí, stěžovatel uvádí, že správní orgán nemusí pouze opakovat text odůvodnění, ale může jej rozšířit o teoretická východiska nebo podporující judikaturu, pokud tím nevytváří nový autonomní závěr. V kasační stížnosti je podrobnější argumentace oprávněná, protože reaguje na hodnocení správního soudu, které správní orgán nemohl dříve zohlednit. Podrobná oponentura vůči právnímu názoru soudu není dodatečným dotvářením odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně opakovaně předkládá svůj subjektivní pohled na okolnosti, které podle ní vedly ke zkrácení daně u společnosti Toro. Stěžovatel trvá na svém stanovisku, že doměření DPH nebylo způsobeno pouze důkazní nouzí, ale bylo výsledkem daňové kontroly, která odhalila nesrovnalosti a nejasnosti v obchodních transakcích se společností TOROINVEST. Tyto transakce byly s vysokou pravděpodobností zcela fiktivní a jejich neoprávněné zahrnutí do daňových tvrzení vedlo ke zkrácení DPH společností Toro. Vzhledem k nadstandardně intenzivnímu personálnímu propojení mezi subjekty měla a mohla mít žalobkyně dostatečné povědomí o těchto fiktivních transakcích.

[33] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[34] Kasační stížnost není důvodná.

[35] Jak bylo shora rekapitulováno, krajský soud zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, neboť dospěl k závěru, že se stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí řádně nevypořádal s odvolacími námitkami. Dle krajského soudu zde absentuje odůvodnění, pokud jde o konkretizaci nedoplatku souvisejícího s konkrétním zdanitelným plněním, tzn., zda společnost Toro uhradila daň z předmětných daňových dokladů, a dále též odůvodnění vědomostního testu, v němž chybí jakákoli úvaha k časovému aspektu (tj. k vědomosti žalobkyně, že společnost Toro doměřenou daň nezaplatí, k datu uskutečnění zdanitelného plnění).

[36] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že se plně neztotožňuje s nosnými důvody, pro které krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil. Toto rozhodnutí je podle názoru

pokračování

kasačního soudu nepřezkoumatelné pouze v části týkající se konkretizace souvislosti předmětných plnění a neuhrazené daně (nikoli však z důvodu rozdílných plnění na vstupu a výstupu). Pokud jde o vědomost žalobkyně o zkrácení daně, tou se stěžovatel v rozhodnutí řádně zabýval a v této části tak jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné není.

[37] Podle § 171 odst. 1 daňového řádu *nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon¹ 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.*

[38] Podle § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH v rozhodném znění, *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 uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.*

[39] Ručitelský vztah dle citovaného ustanovení vzniká naplněním právě uvedených podmínek; vzniká tak již okamžikem přijetí zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění, přičemž ke vzniku ručení postačí naplnění alespoň jedné ze skutečností specifikovaných v § 109 odst. 1 ZDPH pod písm. a) až c). Důkazní břemeno zde tíží správce daně, jenž je povinen prokázat, že příjemce zdanitelného plnění věděl, nebo vědět měl a mohl, že nastala některá ze skutečností uvedených v tomto ustanovení. Jak vyplývá i z důvodové správy k tomuto ustanovení, „z hlediska zavinení postačuje tzv. nevědomá nedbalost odběratele ohledně těchto skutečností, tj. zavinení je možné ve formě úmyslu, vědomé nedbalosti (věděl) nebo dokonce nevědomé nedbalosti (vědět měl a mohl).“ V nyní projednávané věci je sporné, zda daňové orgány řádně odůvodnily svůj závěr, že u žalobkyně došlo k naplnění podmínek uvedených v citovaném ustanovení.

[40] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že je na nyní projednávanou věc částečně využitelná ustálená judikatura tohoto soudu týkající se daňových podvodů na DPH, neboť se v ní často posuzují obdobné otázky, ať již jde o zkrácení daně, nebo zavinení daňového subjektu (i) ve formě nevědomé nedbalosti.

[41] Žalobkyně dle stěžovatele ručí za daň z přijatých zdanitelných plnění podle předmětných daňových dokladů, neboť měla a mohla vědět, že u společnosti Toro dojde ke zkrácení daně.

[42] Krácení daně není v zákoně definováno. V minulosti se k otázce krácení daně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2005, č. j. 5 Afs 12/2004 - 52, kde konstatoval, že „[k]rácení daně jiným způsobem“ patří do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů, jejichž definování v právních předpisech pro jejich povahu samu není vhodné, ba dokonce ani možné, a proto se zjištění, zda v daném případě dochází ke krácení daně, odvíjí od hodnocení okolností konkrétního případu, z nichž pak příslušný správce daně učiní závěr, zda je tento pojem naplněn, či nikoli. Obecně lze říci, že neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze úspěšně zcela přesně právně definovat. Jejich obsah a rozsah se může měnit, často bývá podmíněn časem a místem aplikace normy. Zákonodárce tak vytváří správci daně prostor,

aby posoudil, zda konkrétní případ patří do rozsahu neurčitého pojmu, či nikoli. Při interpretaci neurčitého právního pojmu se správce daně zaměřuje v první řadě na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Objasní si význam neurčitého právního pojmu a jeho rozsah a následně hodnotí skutečnosti konkrétního případu z toho hlediska, zda je lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu. V daném případě zákon o daních z příjmů správci daně nedává ani vodítko demonstrativním výčtem případů pod tento pojem spadajících a současně taktéž nedefinuje žádné jeho charakteristické znaky. Krácení daně, ačkoliv není v zákoně definováno, lze chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu-poplatníka daně z příjmů, v důsledku něhož je mu vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Důvodem této zákonné úpravy je mimo jiné umožnit správci daně zamezit daňovým únikům při obchodních transakcích, při nichž např. daňový subjekt činí záměrně pro něj jinak nevýhodné úkony, případně obchodní transakce mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, pokud jsou tyto realizovány prostřednictvím třetí osoby, jejíž zapojení do obchodního řetězce nemá jiný podstatný ekonomický účel než zkrátit daňovou povinnost. V zájmu zamezení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů má tak správce daně oprávnění správce daně zkontrolovat, prošetřit a postihovat i tuto formu "obchodního" chování daňového poplatníka a to přesto, že z hlediska práva soukromého s ohledem na zásadu smluvní volnosti, nelze takovéto jednání postihovat.“ Přestože se tento případ týkal daně z příjmů, lze i pro účely DPH zkrácení daně vymezit jako jakékoliv jednání plátce daně, v jehož důsledku je mu vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde; pro opačný přístup neexistují racionální důvody.

[43] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že v nyní projednávané věci došlo ke zkrácení daně tím, že společnost Toro do původních daňových přiznání za zdaňovací období září až listopad 2018 zahrnula na vstupu nároky na odpočet zdanitelných plnění od společnosti TOROINVEST, u nichž se následně ukázalo, že šlo o nároky od počátku neoprávněné (lhotejno, zda byla daň doměřena na základě dodatečných daňových přiznání, nebo provedené daňové kontroly, nebo zda šlo o plnění fiktivní, nebo neprokázaná v důsledku důkazní nouze). Jelikož je výsledná výše DPH stanovena jako rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně nárokovaným za zdaňovací období na vstupu, byla v přímém důsledku tohoto počínání společnosti Toro vyměřena DPH v neoprávněně nižší hodnotě oproti té, která měla být vyměřena. Tento postup představoval podle stěžovatele typický příklad daňového úniku (krácení daně), jak je vnímán rozhodovací praxí soudů. S uvedeným se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[44] Lze tak souhlasit se stěžovatelem, že aby došlo ke zkrácení daně na výstupu, je zcela lhotejné, jakého konkrétního zdanitelného plnění se neoprávněně uplatněný nárok na odpočet týkal, či zda uvedené nějak časově nebo předmětem plnění korespondovalo se zdanitelným plněním přijatým ručitelem. Je tak nesprávný postup krajského soudu, který nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele shledal v absenci zdůvodnění této souvislosti s poukazem na to, že plnění mezi žalobkyní a Toro proběhla v roce 2018 a týkala se nákladní přepravy a neuznaná plnění mezi Toro a TOROINVEST v roce 2015 se týkala nákupu stavebních kostek. Podstatné je pouze to, že vnesením onoho neoprávněného nároku (jeho zahrnutím do příslušných daňových přiznání) došlo ke zkreslení údajů, z nichž bylo vycházeno při stanovení daně na výstupu, do níž daňová povinnost spjatá s ručitelem

pokračování

přijatými zdanitelnými plněními spadala. Zkrácení daně tedy bylo daňovými orgány dostatečně prokázáno bez nutnosti provádění dalších úvah.

[45] Jinak je tomu ale u dalších podmínek nutných pro aktivaci ručení dle § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH. Úkolem daňových orgánů bylo prokázat jednak souvislost předmětných plnění s následně nezaplacenou daní (nikoli s plněními mezi Toro a TOROINVEST; ačkoli uvedené mohlo představovat určitou indicii pro prokázání eventuální vědomosti žalobkyně) a jednak vědomost žalobkyně o tom, že ke zkrácení daně dojde. Z výslovné dikce § 109 odst. 1 ZDPH vyplývá, že důkazní břemeno stran skutečností zde uvedených leží jednoznačně na správci daně. To, že ručitel v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění či úplaty za něj věděl nebo vědět měl a mohl, že dodavatel má v úmyslu zkrátit daň či získat daňovou výhodu, musí správce daně, pokud bude požadovat ručení ze strany příjemce plnění, ručiteli prokázat. Nelze mu tedy přičítat k tíži skutečnosti, které nastanou *ex post*, tedy až poté, kdy k uskutečnění zdanitelného plnění (úplatě za něj) došlo.

[46] Stěžovatel prokázal, že ke zkrácení daně u společnosti Toro došlo uplatněním odpočtu na vstupu zahrnutím plnění od společnosti TOROINVEST v původních daňových přiznáních. Svůj závěr, že žalobkyně věděla, nebo minimálně měla a mohla vědět o tomto zkrácení daně, založil na personální propojenosti mezi ní, společností Toro a společností TOROINVEST. Zde se Nejvyšší správní soud rozchází se závěrem krajského soudu, že stěžovatel nespécifikoval časový rámec svých úvah a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné. Je zřejmé, že stěžovatel tuto propojenost jednotlivých společností přes manžele Kněžíkovy zasadil do doby uskutečnění předmětných zdanitelných plnění (viz například odst. 17 odůvodnění jeho rozhodnutí, pokud jde o propojení žalobkyně a společnosti Toro) a zároveň do doby, kdy došlo k „uskutečnění“ plnění mezi společnostmi Toro a TOROINVEST (odst. 18 odůvodnění, pokud jde o propojení žalobkyně a společnosti TOROINVEST).

[47] Skutečnost, že pokud k zaplacení daně nedojde, aktivuje se ručení (při splnění dalších zákonem požadovaných podmínek), není mezi stranami spornou. Sporným však je, zda bylo potřebné prokazovat vědomost žalobkyně, že společnost Toro nezaplatí daň. Z dikce § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH však plyne, že se vědomost ručitele váže ke zkrácení daně, nikoli k jejímu *nezaplacení*, jak se nesprávně domnívá žalobkyně, potažmo též krajský soud. Jedná se totiž o dvě autonomní podmínky. Dojde-li ke zkrácení daně, ale ta bude následně (například po jejím doměření) uhrazena, ručení se neuplatní, neboť se jedná o akcesorický institut; dojde-li však k neuhrazení daně, ale nikoli v důsledku jejího zkrácení, nelze aplikovat § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH, nýbrž písm. a) tamtéž, dle kterého se vědomost ručitele vztahuje a prokazuje k úmyslnému nezaplacení daně. Jelikož daňové orgány postupovaly podle § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH, bylo v nyní projednávané věci irelevantní, že k doměření daně a jejímu nezaplacení došlo až po provedené daňové kontrole (podání dodatečných daňových přiznání) v roce 2020. Daňové orgány správně posuzovaly vědomost žalobkyně o zkrácení daně společností Toro, a nikoliv o jejím následném neuhrazení. Argumenty žalobkyně v tomto směru, které podala ve vyjádření ke kasační stížnosti, jsou proto liché.

[48] Pokud jde o samotnou vědomost žalobkyně o zkrácení daně, Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že lze na tuto otázku vztáhnout judikaturu ohledně daňových podvodů na DPH, pokud jde o posuzování tzv. „vědomostního testu.“ Přestože se liší předpoklady pro užití institutu ručení a odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH, coby možná reakce daňových orgánů na detekované zkrácení daně či vylákání daňové výhody, u obou je nutno provést vědomostní test, tj. prokázat, že daňový subjekt minimálně měl a mohl vědět, že dojde ke zkrácení daně (respektive, že je účasten podvodu; viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33).

[49] Podle judikatury SDEU lze nárok na odpočet daně odmítnout v případech, v nichž je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu, neboť taková osoba pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem [viz například rozsudky ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, *Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd* (dále jen „věc Optigen“), body 50 až 55, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* (dále jen „věc Kittel“), body 55 až 57, ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid* (dále jen „věc Mahagében“), body 45 a 46, a ze dne 6. 12. 2012, ve věci C - 285/11, *Bonik EOOD* (dále jen „věc Bonik“), body 39 a 40]. Je na daňovém orgánu, aby takové objektivní okolnosti prokázal (rozsudky ve věci Mahagében, bod 49, a ve věci Bonik, bod 43), přičemž je zapotřebí nejprve najisto vymezit okolnosti, v nichž daňový podvod spočíval, a teprve poté posuzovat, zda lze příslušnému subjektu klást k tíži účast na něm (rozsudek ve věci Kittel). Při posuzování zavinění přitom daňové orgány hodnotí, zda subjekt, který nárokuje odpočet při výkonu své hospodářské činnosti, přijal opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nejsou součástí podvodu (rozsudky SDEU ze dne 11. 5. 2006, ve věci C - 384/04, *Commissioners of Customs a Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, bod 33, ve věci Kittel, bod 51, a ve věci Mahagében, body 53 a 54).

[50] Podle této judikatury SDEU (přiměřeně vztahené na institut ručení) je proto možné přistoupit k aktivaci ručení dle § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH jen v případě, že správce daně, na němž leží důkazní břemeno, prokáže, že o tom, že ke zkrácení daně dojde, ručitel věděl nebo vědět měl a mohl v době uskutečnění zdanitelného plnění. V rámci tohoto vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzovaných obchodních transakcí. V souladu s výše uvedenými východisky proto Nejvyšší správní soud přezkoumal, zda v projednávané věci daňové orgány zjistily relevantní objektivní skutečnosti, z nichž je možné spolehlivě dovozovat závěr o tom, že žalobkyně měla a mohla vědět, že u společnosti Toro dojde ke zkrácení daně. Jak již bylo uvedeno, tento závěr plyne dle stěžovatele z nestandardní personální a kapitálové propojenosti třech zainteresovaných společností přes manžele Kněžíkovy.

[51] Se stěžovatelem je nutno souhlasit, že dle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu i právní doktríny, tvoří řízení před správním orgánem I. i II. stupně jeden celek. Projevem této zásady jednoty správního řízení je jednak to, že odvolací správní orgán

pokračování

může odstranit vady odůvodnění správního orgánu I. stupně tím, že prvoinstanční rozhodnutí doplní či koriguje svým odůvodněním, jednak to, že není nezbytné, aby se odvolací správní orgán podrobně vypořádával s otázkami, které již byly zodpovězeny správním orgánem prvostupňovým, pokud se s jejich posouzením ztotožňuje; za takové situace postačí, pokud na konkrétní pasáži rozhodnutí správního orgánu I. stupně s osvojující poznámkou odkáže (viz například rozsudky ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 - 47, ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013 - 25, či ze dne 20. 2. 2020, č. j. 2 Ads 171/2019 - 43; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[52] Z rozhodnutí stěžovatele je zřejmé, že se plně ztotožnil se zjištěními správce daně podrobně popsanými ve výzvách ručiteli, z nichž akcentoval právě závěr o personální a kapitálové propojenosti všech třech zainteresovaných společností, tzn., že manželé Tomáš Kněžík a Pavlína Kněžíková aktivně působili jak ve společnosti Toro, tak ve společnosti BMPC HOLDING a. s. (žalobkyně) a zároveň ovlivňovali činnost společnosti TOROINVEST (do konce roku 2017, respektive července 2018 byli jednateli, a do ledna 2019 měli dispoziční oprávnění k jejím účtům zveřejněným pro účely DPH). Správce daně přitom ve výzvách ručiteli podrobně popsal, z jakých objektivních skutečností pro svůj závěr vycházel. Kromě již konstatovaných skutečností (viz odst. [16] výše) správce daně zjistil, že Tomáš Kněžík prokazatelně vystupoval jako ředitel žalobkyně, a jednal za ni při sjednávání zakázek; fakturace společnosti Toro probíhala tak, že služby byly fakturovány žalobkyni a ta je následně fakturovala konečným odběratelům z důvodu navýšení odběru žalobkyně pro možnost úvěrování od bank. Dále bylo zjištěno, že společnost Toro sídlila na virtuální adrese, nicméně skutečné sídlo společnosti Toro a žalobkyně bylo totožné; společnost Toro a žalobkyně rovněž od svého vzniku užívaly služeb stejné účetní společnosti KRONOS BOHEMIA s. r. o. Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelem uvádí, že personální a kapitálová propojenost mezi daňovými subjekty je typickou objektivní okolností, jež byla v judikatuře Nejvyššího správního soudu opakovaně konstatována coby jasná indicie svědčící ve prospěch závěru, že se konkrétní daňový subjekt nacházel v pozici, v níž o realizovaném daňovém úniku minimálně měl a mohl vědět (viz například rozsudky ze dne 17. 12. 2021, č. j. 1 Afs 44/2020 - 62, ze dne 12. 10. 2022, č. j. 6 Afs 408/2020 - 39, či ze dne 12. 4. 2023, č. j. 7 Afs 136/2021 - 71). Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně, respektive stěžovatel, srozumitelně a přehledně popsali (a podložili zjištěními, které mají podklad ve spisu) soubor nestandardních skutečností, který ve svém souhrnu nasvědčuje tomu, že žalobkyně minimálně měla a mohla vědět, že společnost Toro zamýšlí zkrátit daň. Nejedná se tak o závěr nepřezkoumatelný, jak byl vyhodnocen krajským soudem (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, a ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 201/2021 - 53).

[53] Jinak je tomu ale, pokud jde o odůvodnění souvislosti mezi předmětnými plněními pro žalobkyni od společnosti Toro a nezaplacenou daní, jakožto další z podmínek podle § 109 odst. 1 ZDPH, jelikož k této souvislosti stěžovatel ničeho, kromě uvedené provázanosti žalobkyně a společnosti Toro a TOROINVEST neuvedl. Skutečnost, že rozdíl mezi původně nesprávně tvrzenou daní společností Toro a její reálnou výší, nebyl nikterak marginální, nelze považovat za řádné odůvodnění závěru, že se jedná o daň neodvedenou z předmětných plnění, jak to požaduje § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH. Pro aktivaci ručení je

totiž zcela irelevantní, zda se jednalo o částku vysokou nebo nízkou. Z rozhodnutí stěžovatele je zřejmé, že si byl vědom skutečnosti, že část daňové povinnosti byla společností Toro uhrazena; z jeho rozhodnutí, ani z výzev ručiteli, však nelze zjistit, proč nepovažoval tuto část daňové povinnosti (jejíž vyčíslení v rozhodnutích daňových orgánů rovněž absentuje), za daň (respektive její část) odvedenou za plnění uskutečněná dle předmětných daňových dokladů. Je sice pravdou, že částka, za kterou ručí ručitel ve smyslu § 109 odst. 1 ZDPH je limitována výší daně podle příslušného daňového dokladu, neznamená to však, že za situace, kdy je část daňové povinnosti daňovým subjektem splněna, aktivuje se ručení (u všech potenciálních ručitelů) automaticky. Uvedená situace samozřejmě nastat může, ale daňové orgány musejí její existenci řádně odůvodnit. Identifikace souvislosti mezi nezaplacenou daní a plněními dle předmětných daňových dokladů byla povinností daňových orgánů. Jakékoli úvahy v tomto smyslu však v rozhodnutích daňových orgánů absentují. Ačkoli lze se stěžovatelem souhlasit, že daňová povinnost na výstupu za konkrétní zdaňovací období je jen jedna, zákonodárce pro institut ručení zcela jednoznačně požaduje, aby byla identifikována souvislost mezi plněním ručitele a neodvedenou daní, přičemž důkazní břemeno tíží správce daně. Názor stěžovatele vyjádřený v kasační stížnosti, že požadavek zkoumat, zda nezaplacenou zůstala právě DPH spjatá s konkrétními zdanitelnými plněními uskutečněnými ve prospěch ručitele, postrádá jakoukoli zákonnou oporu a nemůže obstát. Nejvyšší správní soud nepopírá, že mohou nastat situace, kdy bude jen velice obtížné uvedenou souvislost prokázat, to však nemůže popřít výslovnou zákonnou dikci § 109 odst. 1 ZDPH (obdobně srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 22. 2. 2021, č. j. 3 Afs 114/2018 - 87). Dojde-li pak správce daně k závěru, že v konkrétním případě nelze prokázat souvislost mezi vystavenými daňovými doklady a neodvedenou daní, institut ručení se nemůže aktivovat. Krajský soud tedy správně identifikoval, že je napadené rozhodnutí v části, pokud jde o otázku vztahu mezi předmětnými plněními a nezaplacenou daní, nepřezkoumatelné.

[54] Ze shora uvedeného je zřejmé, že krajský soud správně zrušil napadené rozhodnutí, avšak zčásti z chybných důvodů. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, k možnosti Nejvyššího správního soudu nahradit nesprávné odůvodnění jinak správně zrušujícího výroku krajského soudu uvedl, že „[z]ruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.“ V tomto případě důvody, na nichž krajský soud své rozhodnutí založil, v podstatné míře ob stojí. Podstatné je, že ob stojí *ratio decidendi* napadeného rozsudku, tzn. konstatovaná nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. Fakt, že některé důvody krajským soudem konstatované nepřezkoumatelnosti kasační soud neakceptoval, není důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu, neboť postačí jím vyslovené závěry korigovat.

[55] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

pokračování

[56] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, má tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení vynaložila. Tyto náklady jsou tvořeny odměnou jejího zástupce, který v řízení učinil jeden právní úkon, a to vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Odměna za sdělení, jímž žalobkyně pouze informovala kasační soud o novém rozhodnutí stěžovatele (o zastavení řízení) žalobkyni přiznána nebyla, jelikož se nejedná o úkon podřaditelný pod žádné ustanovení advokátního tarifu. Pokud jde o výši odměny za jeden úkon právní služby, ta činí podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3 100 Kč. Dále zástupci stěžovatelky náleží 300 Kč paušální náhrady jeho hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce doložil, že je plátcem DPH, je tato odměna a náhrada hotových výdajů navýšena o částku odpovídající DPH v sazbě 21 %. Celková výše odměny tedy činí 4 114 Kč. K zaplacení náhrady nákladů řízení byla stěžovateli stanovena přiměřená lhůta v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. května 2025

Mgr. Radovan Havelc
předseda senátu