



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **BPMC HOLDING a. s.**
sídlem Výstavní 198/134, 703 00 Ostrava
zastoupený advokátem Mgr. René Gemmelem
sídlem Poštovní 39/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2022 č. j. 27546/22/5300-21441-712772,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2022 č. j. 27546/22/5300-21441-712772 **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 33 606 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. René Gemmela, sídlem Poštovní 39/2, 702 00 Ostrava.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2022 č. j. 27546/22/5300-21441-712772, kterým bylo částečně změněno a ve zbytku

potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 20. 9. 2021 č. j. 3480721/21/3202-80541-84556 a dále byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 20. 9. 2021 č. j. 3444491/21/3202-80541-804556, č. j. 3445222/21/3202-80541-804556 a č. j. 3444611/21/3202-80541-804556.

2. V žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Žalovaný dovodil úmysl nesplnění daňové povinnosti daňovým subjektem Toroinvestbeton, s.r.o. (dále jen „Toro“ nebo také „daňový subjekt“) z příjmů daňového subjektu v rozhodných měsících, které dle žalovaného byly dostatečné k tomu, aby daňový subjekt daňovou povinnost splnil. Závěr správních orgánů, že pokud i přes dostatek finančních prostředků daňový subjekt svou daňovou povinnost nesplnil, nutně tak musel učinit úmyslně, považuje žalobce za chybný, a to z těchto důvodů:

- Zákonný požadavek na vědomost příjemce zdanitelného plnění o úmyslu daňového subjektu neodvést daň, a to k okamžiku zdanitelného plnění, v sobě zahrnuje také zákonný požadavek na úmysl daňového subjektu daň neodvést, a to rovněž ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Na takový úmysl však nelze usuzovat pouze z příjmu daňového subjektu, aniž by byla posouzena jeho výdajová stránka, resp. prověřena jeho celková ekonomická situace. Pokud správní orgány úmysl daňového subjektu daň nezaplatit dovodily výlučně a izolovaně z jeho příjmu, postupovaly chybně.

- Je třeba vzít v potaz okamžik, kdy se daňový subjekt dověděl o výši své daňové povinnosti za jednotlivé měsíce – červenec, září, říjen a listopad 2019. Daňový subjekt podal daňové přiznání k DPH za měsíc červenec 2019 až dne 2. 9. 2019, za měsíc září 2019 až dne 31. 10. 2019, za měsíc říjen 2019 až dne 25. 11. 2019 a za měsíc listopad 2019 až dne 11. 2. 2020. Přitom již od září 2019 byla správcem daně vedena proti daňovému subjektu daňová exekuce a příkazem ze dne 11. 9. 2019 byl postižen účet daňového subjektu u FIO banky, a.s. Za měsíc srpen 2019 daňový subjekt splnil daňovou povinnost v plném rozsahu.

- Daňový subjekt nemohl úmysl neuhradit daň pojmut dříve než v okamžiku, kdy mu byla daňová povinnost známa, což bylo nejpozději ke dni podání daňových přiznání, a současně mu nemohla být známa dříve než po skončení měsíce, k němuž se tato povinnost váže. Za stavu, kdy byla proti daňovému subjektu vedena daňová exekuce, nelze jeho příjmy vnímat jako příjmy, jež jsou k dispozici pro úhradu daňové povinnosti. K řádné objektivizaci možnosti daňového subjektu daň uhradit by bylo zapotřebí provést zevrubnou ekonomickou analýzu a posoudit jeho výdajovou stránku a dopady daňové exekuce na jeho finanční disponibilitu.

- Podle žalobce neuhrazení daně daňovým subjektem za měsíce červenec, září, říjen a listopad 2019 mělo dvě příčiny, a to chování pojišťovny Kooperativa a.s. (dále jen „pojišťovna“), která odmítla daňovému subjektu vyplatit očekávané pojistné plnění, a dále přístup správce daně, jenž zamítl žádost daňového subjektu o posečkání daně a povolení splátek. I v případě, kdy pojišťovna pojistné plnění odmítla vyplatit, by byl daňový subjekt schopen daňovou povinnost uhradit, ovšem ve splátkách. Žádost o splátky správce daně zamítl a bez dalšího přistoupil k daňové exekuci. Podle žalobce jde o typický příklad „zakleknutí“ správce daně na daňový subjekt, jenž nemohl postup pojišťovny ani postup správce daně nijak ovlivnit.

- Odlišný postup zvolila Okresní správa sociálního zabezpečení (dále jen „OSSZ“) a Revírní bratrská pokladna (dále jen „RBP“), které daňovému subjektu povolily hradit závazky ve splátkách dle splátkového kalendáře a daňový subjekt sjednané splátkové kalendáře plnil.
- Daňový subjekt tedy neměl ke dni uskutečnění zdanitelných plnění úmysl neodvést DPH, a proto nelze vědomost o tomto neexistujícím úmyslu dovozovat ke dni uskutečnění zdanitelných plnění ani u žalobce. Zákonná podmínka vzniku ručení za daňový nedoplatek ve smyslu ust. § 109 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění pro rozhodná období (dále jen „ZDPH“) naplněna nebyla.

2) V případě realizace zástavního práva k vozidlům ke splnění uhrazovací funkce dluhu zástavního práva, který měl daňový subjekt vůči žalobci, má žalobce pochybnost o existenci samotné daňové povinnosti. Realizace zástavního práva jednou ze zákonných forem není ničím jiným než prostou úhradou dluhu, v důsledku čehož zástavnímu dlužníkovi (daňovému subjektu) fakticky nevzniká žádný zdanitelný příjem. Daňový subjekt při realizaci zástavního práva k úhradě jeho dluhu vůči žalobci fakticky žádné zdanitelné plnění neobdržel.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobce se v podané žalobě soustředí na otázku existence úmyslu neodvést daň na straně společnosti Toro, ale nerozporuje závěry správce daně a žalovaného týkající se otázek existence neuhrazené daně za šetřená zdaňovací období a výše, do níž za daň ručí (body 15 – 18 napadeného rozhodnutí), týkající se otázky neúspěšnosti vymáhání této dlužné daně u společnosti Toro, ani týkající se otázky existence personální provázanosti obou subjektů nabývajících takového charakteru a dosahující takové intenzity, že by záměr neodvést daň, pokud by byl u společnosti Toro dán, najisto minimálně mohl a měl být znám také žalobci (body 23 a 24 napadeného rozhodnutí). Tuto majoritní část závěrů napadeného rozhodnutí tedy je nutno vnímat jako nespornou.
4. K žalobnímu bodu 1) žalovaný odmítl argumentaci, kterou žalobce úmysl daňového subjektu neuhradit daň váže k okamžiku, kdy je mu známa daňová povinnost, resp. ne dříve než po uplynutí zdaňovacího období, k němuž se daňová povinnost vztahuje. Žalovaný poukázal na znění § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH, jež váže vědomost ručitele k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění a už z tohoto důvodu podle něj postrádá úvaha žalobce zákonný poklad. Akceptováním žalobcem formulované argumentace by byla v praxi aplikace § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH fakticky vyloučena. Dále žalovaný poukázal na charakter samotné DPH, kdy fakticky její tíhu nese až koncový spotřebitel, DPH nijak reálně nezatěžuje majetek plátců a fakticky představuje v této sféře „průběžnou položku“, jejíž výše prakticky kopíruje výsledky ekonomické činnosti plátců, kteří s cenou uskutečňovaných zdanitelných plnění od svých odběratelů vybírají DPH. Plátcům, kteří DPH takto vybírají, pak nesvědčí jakýkoliv nárok, aby si namísto následného odvedení do státního rozpočtu ponechali finanční částku odpovídající vybrané DPH ve své dispozici a použili ji k jiným účelům, nebo takto nabyté finanční prostředky zkonsumovali na úhradu jiných závazků, využili na tvorbu záloh apod. I kdyby se plátce dostal do ekonomických potíží, např. způsobených nárůstem výdajů, není možné takovou situaci řešit tím, že přestane odvádět průběžně vybíranou DPH a tyto prostředky použije k „zalátání“ nastalých ztrát. Reálné počínání společnosti Toro bylo ve vztahu k DPH jí inkasované za předmětná zdaňovací období v rozporu s výše předestřeným předpokladem. Žalovaný odkázal na analýzu shrnutou v bodech 20–22 napadeného rozhodnutí, z níž správní orgány při

posouzení úmyslu nezaplatit DPH vycházely a jež se neomezila na zkoumání příjmů společnosti Toro inkasovaných jako úhrady od žalobce, nýbrž komplexně hodnotila její ekonomickou činnost v r. 2019 s tím závěrem, že společnost v zásadě fungovala stabilně a průběžně činila zdanitelná plnění v nekolísavých hodnotách. Tyto závěry žalobce žádným konkrétním způsobem nerozporoval. Společnost Toro současně průběžně přijímala za svá plnění úhrady od svých odběratelů, včetně DPH a žalobce, jakožto téměř výhradní odběratel v r. 2019 (90 % objemu zdanitelných plnění společnosti Toro) a osoba nadstandardně personálně propojená (viz bod 23 napadeného rozhodnutí) v tomto směru netvrdí opak. Navzdory optimálnímu stavu společnost Toro využila finanční prostředky k jiným účelům. Následně pak v souladu s tvrzením žalobce údajně doufala, že takto vzniklou „díru“ se jí podaří zacelit pomocí hypotetických finančních prostředků z pojistného plnění, o něž v dané době usilovala. Žalobce stran deklarované snahy o získání pojistného plnění neuvedl žádné podrobnosti, na jejichž základě by bylo možno učinit si představu o této kauze. V daňovém řízení nebyla tato okolnost zmíněna vůbec. Pokud společnost Toro v předmětných zdaňovacích obdobích použila finanční prostředky ve výši inkasované DPH k odlišným účelům, aniž by měla současně dostatečně zajištěn jiný zdroj, nelze na její počínání nahlížet jinak, než jako na vědomou (úmyslnou) rezignaci na úhradu DPH za tato zdaňovací období. K námitce zamítnutí žádosti o povolení posečkáni úhrady daně správcem daně žalovaný poukázal na podstatu institutu posečkáni podle § 156 a násl. zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) a doplnil, že společnost Toro spolu s podanou žádostí nedoložila ani nenavrhlala žádné důkazní prostředky, a už proto nemohla nabýt legitimního očekávání kladného rozhodnutí. Odlišný přístup ČSSZ a RBP považuje žalovaný za zcela irelevantní.

5. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že tento nebyl žalobcem v daňovém řízení být jen zmíněn, poprvé jej formuluje až v žalobě. Žalovaný předně poukázal na právní úpravu obsaženou v ZDPH (§ 2 odst. 1, 2, § 13 odst. 1, odst. 3 písm. a) ZDPH) a zdůraznil, že v tomto konkrétním obchodním případě došlo bezesporu k převodu vlastnického práva k majetku a tento převod byl převodem úplatným. Žalovaný odkázal na str. 5 odůvodnění výzvy ručiteli ze dne 20. 9. 2021 č. j. 3444491/21/3202-80541-8044556, kde bylo shrnuto, že žalobce nabyl vlastnické právo k předmětným automobilům z titulu smlouvy označené „Dohoda o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků ve smyslu § 364 Obchodního zákoníku“ (dále jen „Dohoda o započtení“). Touto smlouvou bylo ujednáno vzájemné započtení pohledávky ve výši ceny devíti blíže určených automobilů převedených do vlastnictví žalobce, vyčíslené včetně DPH, v rámci výslovně odkazovaného daňového dokladu č. 19911027, jež svědčila společnosti Toro vůči žalobci a stejně hodnotné pohledávky představované dříve zapůjčenými peněžními prostředky, jež svědčila žalobci vůči společnosti Toro. Tímto projevem vůle byl nahrazen právní poměr panující mezi nimi dříve z titulu zástavní smlouvy k movitým věcem uzavřené dne 27. 4. 2018 (dále jen „Zástavní smlouva“) a v ní odkazované Smlouvy o zápůjčce ze dne 26. 2. 2018, v jehož rámci žalobci svědčilo právo na navrácení finanční částky ve výši 1 250 000 Kč poskytnuté společnosti Toro, coby zápůjčka, event. právo uspokojit tento dluh, nebude-li včas zaplacen, z výtěžku zpeněžení zástavy, jejímž předmětem bylo oněch devět posléze převedených automobilů, kterýmžto právům zrcadlově odpovídaly povinnosti společnosti Toro. Žalovaný zdůraznil, že nabytí vlastnického práva k devíti automobilům nemohlo být výsledkem realizace zástavního práva, neboť Zástavní smlouva opravňovala zástavního dlužníka toliko k uspokojení formou prodeje předmětu zástavy a nepočítala s tím, že by se stal z titulu svého postavení jeho

vlastníkem. V nyní řešeném obchodním případě se však obě smluvní strany namísto postupu v souladu s původně uzavřenou Zástavní smlouvou rozhodly pro odlišné uspořádání vzájemných vztahů cestou úplatného převodu vlastnického práva k dřívějšímu předmětu zástavy za cenu včetně DPH rovnající se finanční částce dříve poskytnuté společnosti Toro, coby zápůjčka a započtením této ceny (včetně DPH) oproti pohledávce na vrácení této zápůjčky. Za tímto účelem pak smluvní strany uzavřely novou Dohodu o započtení. V důsledku této vůle smluvních stran je pak na místě nazírat na finanční obnos, původně poskytnutý žalobcem společnosti Toro jako zápůjčka, jako na úplatu poskytnutou za přijaté zdanitelné plnění v podobě devíti specifikovaných automobilů. V případě řešené transakce tedy byly naplněny obě podmínky stanovené § 2 odst. 1 a § 13 odst. 3 písm. a) ZDPH, takže na její předmět nelze než nazírat jako na zdanitelné plnění ve smyslu tohoto zákona. Žalobcem rozporovaná transakce nespadá pod žádnou z výjimek obsažených v taxativním výčtu § 13 odst. 7 ZDPH a ani na ni nedopadá žádné z osvobození uvedených v dílech 8 a 9, hlavy II, části 1. ZDPH, což žalobce ani netvrdí.

6. Podle žalovaného tak nemůže být sporu o tom, že převod vlastnického práva k devíti automobilům specifikovaným v daňovém dokladu č. 19911027 představoval uskutečnění zdanitelného plnění, v souvislosti s nímž společnosti Toro vznikla za zdaňovací období říjen 2019 povinnost přiznat a následně odvést DPH. Nelze ani přehlédnout počínání žalobce, který akceptoval společností Toro vystavený daňový doklad obsahující rovněž vyčíslenou DPH a nyní rozporované zdanitelné plnění zahrnul do svého kontrolního hlášení a daňového přiznání za zdaňovací období říjen 2019, přičemž dokonce ve vztahu k němu za toto zdaňovací období uplatnil také nárok na odpočet DPH. Nyní vznesená námitka vyznívá ryze účelově. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
7. Žalovaný v doplnění vyjádření k žalobě (v reakci na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2025 č. j. 3 Afs 152/2023-58) doručeném krajskému soudu dne 3. 7. 2025 uvedl, že v nyní projednávané věci žalobce nenamítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, ani nevznesl jakékoli výhrady vůči identifikaci souvislosti mezi jím přijatými zdanitelnými plněními a společností Toro nezaplacenou daní. K formulaci konkrétních žalobních bodů žalobce přistoupil tak, jako by naplnění této podmínky aplikace institutu ručení měl za nesporně naplněnou, když se věnoval výhradně otázkám příčiny nezaplacení daně, resp. podpoře tvrzení o absenci úmyslu společnosti Toro a v druhém žalobním bodě tvrzení o absenci samotné daňové povinnosti. Dále žalovaný upozornil, že navzdory shodě v osobě žalobce jakožto ručitele a daňového subjektu (společnosti Toro) se skutkový stav v nyní posuzované věci podstatným způsobem liší od skutkového stavu, který byl předmětem hodnocení NSS v rozsudku ze dne 16. 5. 2025 č. j. 3 Afs 152/2023 (dále jen „rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 152/2023“). V nyní sledovaných zdaňovacích obdobích nebyla daňovým subjektem daň zaplacená v plném rozsahu. Je proto evidentní, že se jednalo o nezaplacenou daň spjatou se všemi zdanitelnými plněními společnosti Toro uskutečněnými v těchto zdaňovacích obdobích, včetně těch, jejichž příjemcem byl žalobce. Dále žalovaný na základě obsahu spisového materiálu rozvedl důvody, a to ke každému ze sledovaných zdaňovací období, pro které objektivně nemohlo být nahlíženo na daň z žalobcem přijatých zdanitelných plnění od společnosti Toro jako na zaplacenou, přičemž nezaplacená daň je daní ze zdanitelných plnění přijatých žalobcem.
8. V další části vyjádření žalovaný uvedl k otázce vědomostního testu, že závěry rozsudku NSS sp. zn. 3 Afs 152/2023 jsou plně aplikovatelné na nyní souzenou věc, neboť návětí § 109 odst. 1 ZDPH je společné pro písm. a) i pro písm. c) označeného ustanovení.

9. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobce v žalobě rovněž nijak nerozporoval závěr o nadstandardním personálním propojení obou subjektů, na jehož základě žalobce mohl a měl vědět, že daň z příslušných zdanitelných plnění nebude společností Toro úmyslně zaplacená. Způsob, jakým se v nynější věci daňové orgány vypořádaly s otázkou žalobcovy vědomosti o úmyslu společnosti Toro nezaplatit daň, je souladný s právním názorem NSS vyjádřeným v rozsudku sp. zn. 3 Afs 152/2023 (body 48–52). Pokud jde o rozhodný okamžik, žalovaný odkázal na bod 47 označeného rozsudku NSS.
10. U ústního jednání před krajským soudem dne 16. 7. 2025 účastníci setrvali na své dosavadní právní a skutkové argumentaci. Zástupce žalobce zdůraznil, že institut ručení nemohl být aktivován, neboť nebyl prokázán úmysl společnosti Toro neuhradit daňovou povinnost ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný se úmyslem nezaplatit daň zabýval až ke dni splatnosti daně. Jako důkazy podporující úmysl společnosti Toro daň zaplatit žalobce navrhl dvě rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu o posečkání úhrady daně, jimiž byly zamítnuty žádosti společnosti Toro o posečkání. Dále žalobce navrhl, aby si soud vyžádal všechny další žádosti společnosti Toro o posečkání daně a rozhodnutí o těchto žádostech, dále také zprávu správce daně o všech plněních společnosti Toro vůči správci daně od července 2019, včetně dokladů o platbách, se zaměřením na účel těchto plateb, přičemž zdůraznil, že společnost Toro plnila své povinnosti vůči správci daně, ale protože měla starší nedoplatky, byly realizované platby správcem daně přiřazeny k těmto pohledávkám, což žalobce považuje za významné pro posouzení úmyslu společnosti Toro daň zaplatit. Dále žalobce navrhl výslech jednatele společnosti Toro Tomáše Kněžíka a listinné důkazy vztahující se k pojistné události, a to žalobu společnosti Toro proti Kooperativě, pojišťovně a. s. a rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 8 o této žalobě.
11. Nad rámec podané žaloby žalobce namítl, že napadené rozhodnutí neobsahuje vyhodnocení souvislosti mezi nezaplacenou daní a přijatým zdanitelným plněním. Je-li v rámci zdaňovacího období jakékoli jiné zdanitelné plnění, musí být z rozklíčováno ve vztahu k DPH. Žalobce má za to, že tato dodatečně vznesená námitka je přípustná, neboť soud je povinen zabývat se otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z moci úřední.
12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a současně byl vázán obsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
13. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce za zdaňovací období červenec, září, říjen a listopad 2019 přijal zdanitelná plnění od společnosti Toro deklarovaná daňovými doklady č. 19911019, č. 19911025, č. 19911027, č. 19911028 a č. 19911029. Správce daně vyměřil společnosti Toro v souladu s jejím daňovým tvrzením daňovou povinnost za zdaňovací období červenec 2019 ve výši 105 909 Kč, září 2019 ve výši 221 231 Kč, říjen 2019 ve výši 177 833 Kč a listopad 2019 ve výši 85 267 Kč. Společnost Toro uvedené daňové povinnosti neuhradila. Správce daně proto vydal dne 20. 9. 2021 žalobci jako ručiteli výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, kterými byl žalobce vyzván k uhrazení nedoplatku do výše ručení, neboť bylo správcem daně shledáno naplnění důvodů podle § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH. V příloze výzev správce daně žalobci v souladu s ust. § 171 odst.

1 daňového řádu zaslal kopie rozhodnutí o stanovení daně společnosti Toro. Proti výzvám ručiteli podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.

14. Podle ust. § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH, plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu za takové 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 daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená.
15. Krajský soud konstatuje, že ač se v projednávané věci jedná o situaci skutkově ne zcela totožnou s věcí, k níž se váže výše zmiňovaný rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 152/2023, lze v níže nastíněných směrech z jeho závěrů vycházet.
16. NSS v rozsudku sp. zn. 3 Afs 152/2023 vyslovil, že: „Z výslovné dikce § 109 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“.
17. Ačkoliv v nyní posuzované věci je postupováno podle ust. § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH a nikoliv podle písm. c) téhož zákonného ustanovení jako v odkazovaném rozsudku NSS, takže správcem daně byla prokazována vědomost žalobce jako ručitele o úmyslu daňového subjektu nezaplatit daň, nikoliv vědomost o úmyslu zkrátit daň nebo získat daňovou výhodu, citované závěry jsou plně aplikovatelné i na tento případ.
18. V nyní souzené věci krajský soud shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným co do úvahy žalovaného, že úmysl daňového subjektu nezaplatit daň existoval již ke dni zdanitelného plnění, a to u každého ze sledovaných zdaňovacích období. Žalovaný sice popsal a vyhodnotil chování společnosti Toro i žalobce v rozhodných zdaňovacích obdobích i v průběhu celého roku 2019 (body 14-22 napadeného rozhodnutí), ale časově se jeho úvahy vztahují k době následující po realizaci zdanitelných plnění, nikoliv k okamžiku jejich uskutečnění.
19. Ustanovení § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH přitom jednoznačně váže podmínku vědomosti potenciálního ručitele o úmyslu daňového subjektu daň nezaplatit (a z logiky věci pak také úmysl samotného daňového subjektu daň nezaplatit) výslovně k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Takové hodnocení úmyslu daňového subjektu však správní orgány neprovedly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí své úvahy u každého jednotlivého zdaňovacího období odvíjel od okamžiku vyměření daně společnosti Toro, tj. vycházel ze skutečností, jež nastaly z pohledu okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění *ex post*. Také z obsahu bodu 19 napadeného rozhodnutí lze dovodit, že žalovaný za podmínky vzniku ručení považuje realizaci zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku, nezaplacení daně a vědomost žalobce, že daň nebude zaplacená. Okamžik uskutečnění zdanitelných plnění a k němu se vztahující úmysl daňového subjektu daň nezaplatit zůstal zcela mimo základní úvahu žalovaného.
20. S odkazem na výše uvedenou argumentaci shledal krajský soud první žalobní bod v jeho základní myšlence důvodným. Současně však zdůrazňuje, že se neztotožňuje s částí

žalobcovy argumentace, jež je postavena na názoru, že je třeba zohlednit okamžik, kdy se daňový subjekt dověděl o výši své daňové povinnosti, neboť nemohl úmysl neuhradit daň pojmut dříve, než mu byla známa daňová povinnost. Žalobce touto argumentací nejen, že popírá své předchozí tvrzení, ale je také v přímém rozporu se zákonnou dikcí § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH a výše citovanými závěry rozsudku NSS sp. zn. 3 Asf 152/2023 (odst. 16 tohoto rozsudku).

21. Krajský soud dále ke svému vyhodnocení důvodnosti 1) žalobního bodu považuje za nezbytné doplnit, že pokud jde o podmínku vědomosti žalobce o úmyslu daňového subjektu daň nezaplatit, tato byla žalovaným vyhodnocena komplexně na základě prokázaných personálních, ekonomických a faktických vazeb mezi oběma dodavatelsko-odběratelskými subjekty, o jejichž existenci v době realizace zdanitelných plnění nelze pochybovat, a této úvaze žalovaného nelze vytknout ničeho. Ovšem, stojí osamoceně a sama o sobě nestačí k naplnění kritérií § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH, když absentující vyhodnocení úmyslu daňového subjektu daň nezaplatit již v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění je z pohledu aplikace institutu ručení zcela primární.
22. Vzhledem k tomu, že úvahy žalovaného o naplnění zákonných podmínek nezbytných pro aktivaci institutu ručení se vyznačují zásadním nedostatkem, jenž činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, neshledal krajský soud prostor pro doplnění dokazování žalobcem navrženými důkazy u ústního jednání před krajským soudem.
23. V dalším řízení žalovaný primárně vyhodnotí existenci úmyslu společnosti Toro daň nezaplatit a návazně vědomost žalobce o tomto úmyslu, a to ke dni uskutečnění zdanitelných plnění za jednotlivá zdaňovací období, jak stanoví § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH. Za tím účelem zváží účelnost důkazů navržených žalobcem u jednání před krajským soudem dne 16. 7. 2025. Krajský soud připomíná, že otázkou úmyslu poskytovatele zdanitelného plnění daň nezaplatit se zabýval NSS např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2016 č. j. 4 Afs 294/2015-23, a dospěl k závěru, že pro naplnění úmyslu ve smyslu § 109 ZDPH je plně dostačující úmysl nepřímý (ve smyslu obecné právní teorie a norem trestního práva hmotného).
24. V 2) žalobním bodě žalobce zpochybnil existenci daňové povinnosti, jež se váže k realizaci zástavního práva k devíti nákladním vozidlům, která byla předmětem zdanitelného plnění za zdaňovací období říjen 2019.
25. Jelikož žalobce tuto námitku neuplatnil v průběhu daňového řízení, ale až v žalobě, žalovaný se s ní v napadeném rozhodnutí nemohl vypořádat. Ve vyjádření k žalobě žalovaný předestřel právní rozbor úkonů žalobce a daňového subjektu stran vzájemného vypořádání pohledávek, jež se váže k předmětu tohoto zdanitelného plnění a uvedl důvody, pro které považuje tuto transakci za podléhající DPH.
26. Krajský soud ze správního spisu (výzva správce daně žalobci jako ručiteli ze dne 20. 9. 2021 č. j. 3444611/21/3202-80541-804556) zjistil, že zde uvedená zjištění správce daně (str. 5 výzvy) jsou souladná s vyjádřením žalovaného. Součástí správního spisu jsou také daňový doklad č. 19911027 obsahující soupis 9 automobilů za cenu včetně DPH, Dohoda o započtení a Zástavní smlouva, které potvrzují relevanci vyjádření žalovaného. Dále krajský soud z označené výzvy zjistil, že žalobce dle kontrolního hlášení za zdaňovací období říjen 2019 a dle daňového přiznání k DPH za říjen 2019 uplatnil nárok na odpočet daně z přijatého daňového dokladu, jenž se váže k tomuto obchodnímu případu. Z kontrolního hlášení

žalobce za měsíc říjen 2019, jež je rovněž součástí správního spisu, krajský soud ověřil, že žalobce uvedl v oddíle B2, v řádce č. 10 předmětný daňový doklad č. 19911027 od dodavatele Toro. Již z tohoto důvodu má krajský soud druhé žalobní tvrzení za zcela nedůvodné, neboť žalobce v žalobě nemůže úspěšně zpochybnit existenci daňové povinnosti, kterou svým vlastním právním úkonem přiznal. Druhý žalobní bod proto krajský soud důvodným neshledal.

27. Žalobce u jednání před krajským soudem dne 16. 7. 2025 dodatečně uplatnil žalobní tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí co do vyhodnocení souvislosti mezi nezaplacenými daněmi a přijatými zdanitelnými plněními, které krajský soud shledal opožděným s ohledem na ust. § 72 odst. 1 a 4 s. ř. s.
28. Dle dlouhodobé konstantní judikatury správních soudů lze nové žalobní body uplatnit jen ve lhůtě k podání žaloby, která má prekluzivní charakter, takže její zmeškání nelze prominout. K dodatečně uplatněným žalobním tvrzením proto soud nepřihlíží (viz náleží Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999 sp. zn. I. ÚS 164/97). Pro úplnost krajský soud podotýká, že text žaloby podané v zákonné lhůtě (dne 27. 9. 2022) nepředstavuje předobraz žalobního tvrzení učiněných poprvé u ústního jednání před krajským soudem. Dodatečná tvrzení žalobce u ústního jednání nelze považovat ani za rozvinutí žalobních bodů obsažených ve včasné žalobě, neboť spolu ani vzdáleně nesouvisejí. Lze se rovněž ztotožnit s žalovaným, že žalobce tuto otázku nečinil ani předmětem odvolání, ač k tomu měl dostatečný procesní prostor. Žalobci sice lze přisvědčit, že existují otázky, k nimž je soud při přezkumu správního rozhodnutí povinen přihlížet *ex officio* (např. prekluze práva stanovit daň), důvody nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí však představují žalobní tvrzení náležející výhradně do dispozice žalobce.
29. S odkazem na závěry učiněné v odst. 18 až 22 tohoto rozsudku shledal krajský soud žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí v souladu s ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku (ust. § 78 odst. 5 s. ř. s.).
30. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly důvodně vynaložené náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením. Náklady právního zastoupení posuzoval soud podle vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění (dále jen „advokátní tarif“). Odměna zástupci žalobce náleží za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a seps žaloby) a náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč ke každému z nich (§ 7 odst. 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024), dále za 1 úkon právní služby (účast u jednání před soudem dne 16. 7. 2025) po 10 300 Kč a náhradu hotových výdajů za tento úkon ve výši 450 Kč (§ 7 odst. 5, § 10b odst. 5, § 11 odst. 1 písm. g) a § 13 odst. 4, advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025) a za 1 úkon právní služby (účast u jednání před soudem dne 23. 7. 2025) po 5 150 Kč a náhradu hotových výdajů za tento úkon ve výši 450 Kč (§ 7 odst. 5, § 10b odst. 5, § 11 odst. 2 písm. f) a § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025). Dále představují náklady právního zastoupení cestovné zástupce žalobce z Karviné (sídlo pobočky) do Ostravy a zpět na dvě soudní jednání ve výši 472 Kč za každé z nich (§ 13 odst. 5 advokátního tarifu ve spojení s § 157 odst. 4 zákona č. 262/2006

Sb., zákoníku práce, v platném znění) a náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou k soudním jednáním a zpět, tj. za 4 byt' jen započaté půlhodiny po 150 Kč ke každému jednání, tj. 2x 600 Kč (§ 14 odst. 3 advokátního tarifu). Náklady právního zastoupení tak činí 25 294 Kč. Tato částka byla v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. zvýšena o částku, kterou je zástupce žalobce povinen odvést podle zvláštního právního předpisu, tj. o 5 312 Kč. Celkově tak náklady právního zastoupení činí 30 606 Kč. Celkově důvodně vynaložené náklady žalobce v tomto soudním řízení představuje částka 33 606 Kč.

31. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o. ř. s.) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159 a §168 o. s. ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. za použití ust. § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 23. července 2025

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu