ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **BPMC HOLDING a. s.,** se sídlem Výstavní 198/134, Ostrava, zast. advokátem Mgr. René Gemmelem, se sídlem Poštovní 39/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 7. 2025, č. j. 22 Af 29/2022-72,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 7. 2025, č. j. 22 Af 29/2022-72, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný („stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku, kterým krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 27. 7. 2022, č. j. 27546/22/5300-21441-712772, ve věci daně z přidané hodnoty.

[2] Žalobce za zdaňovací období červenec, září, říjen a listopad 2019 přijal zdanitelná plnění od společnosti Toroinvestbeton (dále „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 daň 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) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V příloze výzev správce daně žalobci v souladu s § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu zaslal kopie rozhodnutí o stanovení daně společnosti Toro. Proti výzvám ručiteli podal žalobce odvolání, které stěžovatel zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] V **žalobě** podané proti rozhodnutí stěžovatele žalobce namítal zejména skutečnost, že institut ručení ve vztahu k němu nemohl být aktivován, neboť nebyl prokázán úmysl společnosti Toro neuhradit daňovou povinnost ke dni uskutečnění zdanitelného plnění; úmyslem nezaplatit daň se správce daně zabýval až ke dni splatnosti daně (ex post).

[4] **Krajský soud** shledal žalobu zčásti důvodnou a rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost zrušil. Poukázal na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2025, č. j. 3 Afs 152/2023-58, v němž se uvádí: *„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.“* Krajský soud konstatoval, že ačkoliv v nyní posuzované věci je postupováno podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, a nikoliv podle písm. c) téhož zákonného ustanovení jako v odkazovaném rozsudku NSS (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.

[5] Krajský soud shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným co do úvahy stěžovatele, že úmysl daňového subjektu nezaplatit daň existoval již ke dni zdanitelného plnění, a to u každého ze sledovaných zdaňovacích období. Krajský soud připustil, že stěžovatel 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 dle krajského soudu jeho úvahy vztahují k době následující po realizaci zdanitelných plnění, nikoliv k okamžiku jejich uskutečnění. Ustanovení § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty 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 dle krajského soudu neprovedly; své úvahy u každého jednotlivého zdaňovacího období odvíjely od okamžiku vyměření daně společnosti Toro, tj. vycházely ze skutečností, jež nastaly z pohledu okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění *ex post*. Také z obsahu bodu 19 napadeného rozhodnutí stěžovatele dle krajského soudu lze dovodit, že za podmínky vzniku ručení považuje realizaci zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku, nezaplacení daně a vědomost žalobce, že daň nebude zaplacena. Okamžik uskutečnění zdanitelných plnění a k němu se vztahující úmysl daňového subjektu daň nezaplatit zůstal dle krajského soudu zcela mimo základní úvahu žalovaného.

[6] Krajský soud se současně neztotožnil s částí žalobcovy argumentace, že je třeba zohlednit okamžik, kdy se daňový subjekt dověděl o výši své daňové povinnosti, neboť nemohl úmysl neuhradit daň pojmout 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) zákona o dani z přidané hodnoty a závěry rozsudku NSS sp. zn. 3 Afs 152/2023 (odst. 16 tohoto rozsudku). Krajský soud dále k vyhodnocení (ne)důvodnosti shora uvedeného žalobního bodu doplnil, 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) zákona o dani z přidané hodnoty, když absentující vyhodnocení úmyslu daňového subjektu daň nezaplatit již v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění je z pohledu aplikace institutu ručení zcela primární. Vzhledem k tomu, že úvahy stěžovatele 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.

[7] Krajský soud uložil stěžovateli, aby v dalším řízení primárně vyhodnotil existenci úmyslu společnosti Toro daň nezaplatit a návazně vědomost žalobce o tomto úmyslu, a to ke dni uskutečnění zdanitelných plnění za jednotlivá zdaňovací období; za tím účelem zváží účelnost důkazů navržených žalobcem u jednání před krajským soudem dne 16. 7. 2025.

[8] V **kasační stížnosti** stěžovatel uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel podotýká, že krajský soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí pouze z důvodu přesvědčení o nepřezkoumatelnosti závěru o existenci úmyslu nezaplatit daň u společnosti Toro. Ve zbytku závěry stěžovatele aproboval a odmítl žalobcem vznášenou argumentaci; v tomto směru krajský soud především shledal naplnění (dílčí) podmínky vědomosti žalobce o úmyslu společnosti Toro daň nezaplatit, jež byla v napadeném rozhodnutí 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 uzavřel, že této úvaze (tedy provedenému vědomostnímu testu) nelze ničeho vytknout. V daném rozsahu stěžovatel s napadeným rozsudkem zcela souhlasí.

[9] Ke zrušení napadeného rozhodnutí krajský soud přikročil výhradně z důvodu shledané nepřezkoumatelnosti úvahy, že úmysl společnosti Toro nezaplatit daň existoval již ke dni zdanitelného plnění, a to u každého ze sledovaných zdaňovacích období. Podle krajského soudu vycházel stěžovatel v rozsahu otázky existence úmyslu daň nezaplatit ze skutečností nastalých z pohledu okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění *ex post* a okamžik uskutečnění zdanitelných plnění zůstal mimo jeho základní úvahu, resp. jeho hodnocení k tomuto okamžiku v napadeném rozhodnutí absentuje.

[10] Stěžovatel poukazuje na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2025, č. j. 3 Afs 152/2023-58, který se týkal stejných účastníků řízení a v němž se NSS věnoval vymezení časového rámce, z něhož je nutno vycházet při provádění tzv. vědomostního testu, tedy při zkoumání, zda subjekt v postavení ručitele věděl nebo (alespoň) měl a mohl vědět o patologickém počínání jeho dodavatele, které vedlo ke vzniku narušení daňové neutrality. Tento časový rámec striktně ohraničil okamžikem uskutečnění příslušného zdanitelného plnění (případně poskytnutí úplaty za něj). Současně však na daném místě ani jinde v odůvodnění citovaného rozsudku NSS neformuloval žádný výslovný závěr o podobě časového rámce, z něhož je nutno vycházet při zkoumání samotné existence onoho patologického počínání, k němuž se

povědomí ručitele vztahuje. Už vůbec se v tomto směru nevěnoval jeho rozsahu ve vztahu k nyní řešenému typu ručení podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

[11] Stěžovatel považuje za vhodné při aplikaci institutu ručení přiměřeně užít též závěrů NSS formulovaných při rozhodování ve věci podvodů na DPH, neboť oba instituty v jádru sledují totožný účel, přičemž předpoklady pro užití ručení a odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu DPH, resp. metody, jimiž je v rovině praktické dosaženo protiprávního stavu, kterým je detekované narušení daňové neutrality v praxi dosaženo (úmyslné neuhrazení nevyjímaje), mohou být v obou těchto případech zcela totožné. Shodně u obou institutů je pak při praktické aplikaci povinností daňových orgánů nejen identifikovat a doložit samo narušení daňové neutrality, ale i prokázat, že nastalo záměrným (úmyslným) počínáním příslušných zainteresovaných subjektů; v obou případech je tedy tíží rámcově shodně koncipované důkazní břemeno. Stěžovatel proto neshledává racionální důvod, proč by měly být na daňové orgány při rozkrývání a prokazování skutečné příčiny detekovaného narušení daňové neutrality v rámci aplikace těchto dvou institutů kladeny odlišné kvalitativní požadavky, a to včetně vymezení rámce skutečností, z nichž mohou (jsou oprávněny) vycházet, ať co do roviny věcné či časové. Takový přístup byl ostatně výslovně akceptován v bodech [40] a [48] shora citovaného rozsudku ze dne 16. 5. 2025, č. j. 3 Afs 152/2023-58, v němž NSS přiměřenou aplikaci judikatury ve věci podvodů na DPH připustil nejen stran požadavků vědomostního testu, ale též v otázce příčiny detekovaného narušení daňové neutrality.

[12] Stěžovatel poukazuje rovněž na konstantní právní názor, dle kterého není nezbytné závěr o reálné příčině narušení daňové neutrality (nezaplacení daně) vystavět na přímých důkazech či do posledního detailu zmapovaném skutkovém stavu (což přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení) a „postačí“, pokud ze shromážděných a srozumitelně popsaných (byť nepřímých) indicií a zjištěných okolností v souhrnu plyne důvodná domněnka, že nenastalo např. vinou podnikatelského selhání či nějaké jiné na vůli konkrétního subjektu nezávislé okolnosti, nýbrž úmyslně (viz rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, bod 23, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 26, ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, bod 15, ze dne 18. 3. 2021. č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 37; též rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2022, č. j. 55 Af 46/2019-65, bod 34).

[13] Dle stěžovatele krajský soud rovněž nesprávně vyhodnotil skutečnosti obsažené ve správním spise; v bodě 19. napadeného rozsudku krajský soud uvádí, že úvahy stran existence úmyslu společnosti Toro neodvést daň ze zdanitelných plnění byly u každého jednotlivého zdaňovacího období odvíjeny od okamžiku vyměření daně a stěžovatel vycházel ze skutečností nastalých *ex post* poté, co k uskutečnění oněch zdanitelných plnění došlo. Úvaha, zda byl v okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce u společnosti Toro přítomen úmysl nezaplatit s nimi spjatou DPH – popis za tímto účelem učiněných zjištění a jejich hodnocení, je koncentrována v bodech [19] až [22] a [24] napadeného rozhodnutí. Tato z podstaty sumarizační pasáž přímo navazuje na podrobný popis a hodnocení skutkových zjištění obsažený v jednotlivých výzvách ručiteli; konkrétně na str. 6 až 8 výzev za zdaňovací období červenec, září a říjen 2019 a na str. 6 až 9 výzev za zdaňovací období listopad 2019. Stěžovatel nepopírá, že ve významné části se tato úvaha obrací na skutečnosti nastalé v době po uskutečnění zdanitelných plnění, neděje

se tak v plném rozsahu a rozhodně se hodnocení neodvíjí až od okamžiku vyměření daně u společnosti Toro, jak tvrdí krajský soud.

[14] Z obsahu odkazovaných částí odůvodnění a současně z částí spisového materiálu, o které se opírají, správce daně v případě všech řešených zdaňovacích období úvahu o subjektivní stránce jednání společnosti Toro (reálné příčině nezaplacení daně) založil též na zjištěních o stavu a vývoji její ekonomické činnosti v celém roce 2019, jak vyplynuly z analýzy jejích daňových tvrzení (viz str. 6 výzev ručiteli za období červenec a říjen 2019, str. 6 a 7 výzvy ručiteli za období září 2019 a str. 7 výzvy ručiteli za období listopad 2019). Tato analýza přitom logicky čerpala rovněž ze skutečností nastalých před okamžikem uskutečnění zdanitelných plnění. Dále pak v tomto směru, opět ve vztahu ke všem řešeným zdaňovacím obdobím, reflektovala zjištění o podílu zdanitelných plnění pro žalobce v celkovém objemu plnění uskutečňovaných společností Toro (a na něj navazující fakt, že se jednalo o odběratele) vyvstalá z analýzy jejích kontrolních hlášení; rovněž čerpala také ze skutečností nastalých před okamžikem uskutečnění zdanitelných plnění. Stejně tak v případě všech řešených zdaňovacích období promítl stěžovatel do závěru o úmyslném nezaplacení daně společností Toro dílčí úvahu o její (postupem času se zhoršující) platební morálce, která opět vycházela také z informací majících původ ve skutečnostech chronologicky předcházejících samotnému okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění. Ve výzvě ručiteli za zdaňovací období listopad 2019 pak navíc správce daně coby zdroj indicií za účelem zkoumání skutečné příčiny nastalého narušení daňové neutrality (nezaplacení daně) vycházel také z analýzy úhrad proběhlých mezi společností Toro a žalobcem, která rovněž reflektovala i skutečnosti předcházející uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Stěžovatel připomíná, že nejen při provádění úvahy stran vědomosti žalobce o úmyslu společnosti Toro, nýbrž také při zkoumání samotné existence onoho úmyslu, vycházel rovněž stěžovatel z informací dokládajících vysoce nadstandardní personální, ekonomické a faktické propojení mezi oběma subjekty a z nich plynoucího zjištění, že za jejich fungováním v obou případech stála dvojice manželů K., která řídila jejich činnost a nakládala s jejich finančními prostředky (rozhodovala o jejich použití).Také tyto informace pak reflektovaly okolnosti chronologicky dalece předcházející uskutečnění zdanitelných plnění. Stěžovatel s ohledem na uvedené tvrdí, že daňové orgány se co do rozsahu skutkového stavu, jejž hodnotily ve vztahu k otázce existence úmyslu na straně společnosti Toro, zdaleka neomezily jen na období od okamžiku vyměření daně či obecně okolností nastalých po uskutečnění zdanitelných plnění. Jak je potom jasně zřejmé např. z bodů [20], [21] a [24] rozhodnutí stěžovatele, role těchto informací nebyla jakkoli formální. Naopak informace o finanční situaci společnosti a stavu její ekonomické činnosti, resp. informace o jejich vývoji napříč sledovaným obdobím, stejně jako informace o jejím dlouhodobém přístupu k placení daňových povinností a informace svědčící o jejím vysoce nadstandardním propojení s žalobcem coby indicie nasvědčující úmyslnému konání společnosti Toro sehrály při formulaci výsledného závěru důležitou úlohu. Ostatně skutečnost, že došlo k popisu a hodnocení skutečností za podstatně širší období, v bodě 18 napadeného rozsudku zmiňuje sám krajský soud, avšak následně dospěl stran rozsahu skutkového stavu ke zcela odlišnému závěru.

[15] Stěžovatel namítá, že krajský soud rovněž nesprávně vymezil časový rámec skutečností rozhodných pro závěr o úmyslu na straně dodavatele. Krajský soud zrušující důvod založil na právním názoru, že není možno závěr o existenci úmyslu nezaplatit daň ve

smyslu § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty vystavět na okolnostech nastalých až po uskutečnění příslušného zdanitelného plnění (nebo poskytnutí úplaty za něj); *a contrario*, že při prokazování této zákonné podmínky (stejně jako v případě zkoumání, zda o tomto úmyslu ručitel věděl či vědět měl a mohl) lze vycházet výhradně ze skutečností panujících nejpozději k okamžiku uskutečnění příslušného zdanitelného plnění (nebo poskytnutí úplaty za něj). Takový právní názor je mylný.

[16] Stěžovatel se ztotožňuje s krajským soudem v tom rozsahu, že okamžikem, k němuž je nutno zkoumat a prokázat existenci úmyslu na straně dodavatele, je nejpozději okamžik uskutečnění příslušného zdanitelného plnění (či ve specifických případech nebo poskytnutí úplaty), a to shodně s okamžikem, k němuž je dle výslovné dikce zákona nutno zacílit u ručitele prováděný vědomostní test. Odmítá však již, že shodně jako u vědomostního testu by k tomuto datu měl být
nepřekročitelně ohraničen časový rámec skutečností, z nichž je za účelem zpětné rekonstrukce subjektivní stránky jednání (zkoumání a prokazování existence úmyslu) možno vycházet. Takový postoj má stěžovatel za zkratkovitý a ignorující specifika obou těchto na sebe navazujících podmínek.

[17] Jedná-li se o vědomostní test prováděný u ručitele, dovozuje konstantní judikatura, že při něm je možno přihlížet jen k takovým okolnostem, které mu v rozhodné době objektivně byly či mohly být známy. Ve vztahu k projednávané věci tedy k těm, které panovaly nejpozději k okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění. V rozsahu této zákonné podmínky je ono omezení časového rámce, z něhož mohou daňové orgány vycházet, zcela legitimní a racionální a vychází již ze samé její podstaty, neboť stěží lze při hodnocení, zda ručitel v určitém okamžiku měl a mohl mít povědomí o existenci zkoumané skutečnosti, přihlížet k indiciím, které mu tehdy objektivně nemohly být známy. Jakýkoli racionální důvod pro totožné omezení nicméně dle stěžovatele nelze nalézt, pokud jde o otázku samotné existence úmyslu na straně dodavatele – subjektivní stránky jeho jednání. Není úlohou daňových orgánů posoudit, zda vzhledem k objektivně dostupným informacím mohl mít ručitel povědomí o záměrech svého dodavatele, nýbrž dopátrat se podoby pohnutek, které dodavatele vedly k omisivnímu jednání (nezaplacení daně), jehož realizace se v plném rozsahu odehrála až v následujících obdobích, a tyto pohnutky v dostatečné míře doložit (alespoň do té míry, aby z provedených důkazů bylo možno učinit příslušný závěr bez vážných pochybností; srov. např. rozsudky NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, bod [39], ze dne 18. 9. 2023, č. j. 8 Afs 53/2022-56, bod [28], či ze dne 25. 6. 2024, č. j. 8 Afs 246/2022-61, bod [12]).

[18] Dle stěžovatele zatímco při hodnocení, zda ručitel věděl či alespoň vědět měl a mohl, že DPH spjatá s přijatými zdanitelnými plněními jeho dodavatelem úmyslně nebude zaplacena, jsou daňové orgány striktně povinny vycházet pouze z takových informací, které byly či objektivně mohly být ručiteli známy v okamžiku jeho uskutečnění, v rozsahu autonomní otázky, zda takový úmysl na straně dodavatele skutečně existoval, taková povinnost dána není; mohou tedy přihlédnout k jakékoli skutečnosti, která je v daném směru nadána vypovídacím potenciálem, byť by nastala až *ex post*. Tím není nijak dotčena povinnost daňových orgánů zkoumat a prokázat existenci onoho úmyslu již v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. I v tomto světle lze při formulaci závěru o existenci úmyslu plně čerpat rovněž z okolností nastalých *ex post*, avšak s tím, že na jejich podkladu činěná

úvaha musí být zacílena zpět v čase k tomuto okamžiku; musí být jasně vyloženo, zda a proč je z oněch následných indicií možno dovozovat důvodnou domněnku o přítomnosti v minulosti (od počátku) pojatého úmyslu.

[19] Společnost Toro v případě všech řešených zdaňovacích období disponovala dostatkem finančních prostředků k zaplacení tvrzené daňové povinnosti, avšak ty namísto toho používala ke zcela jiným účelům (srov. shrnující bod [24] napadeného rozhodnutí), pročež minimálně musela být srozuměna s tím, že DPH spjatou se zdanitelnými plněními nezaplatí; byl u ní minimálně přítomen nepřímý úmysl (srov. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 4 Afs 223/2014-36, či ze dne 28. 4. 2016, č. j. 4 Afs 294/2015-23). Stěžovatel je přesvědčen, že daňové orgány postupovaly v rozsahu podmínky existence úmyslu u společnosti Toro, ať již co do skutkových zjištění, z nichž vycházely, tak co do úvahy o nich učiněné (jejich posouzení) plně v souladu se zákonem; rozhodně pak plně dostály požadavkům kladeným na ně judikaturou.

[20] Jakkoli již shora předestřená argumentace plně dostačuje k závěru o důvodnosti podané kasační stížnosti, stěžovatel poukazuje rovněž na praktické důsledky nesprávného právního názoru krajského soudu. Jak opakovaně poznamenal NSS v citované judikatuře, prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení; lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Pokud by měl převážit výklad zastávaný v napadeném rozsudku, přišly by daňové orgány při aplikaci ručení o možnost analyzovat jakékoli skutečnosti, které by mohly přispět k odhalení od počátku dané příčiny narušení daňové neutrality, nastalé po okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Především pak by tím byla zcela vyloučena analýza chování prověřovaného dodavatele v době bezprostředně následující po vzniku (dříve formálně neexistující) povinnosti přiznat a zaplatit daň, resp. v mezidobí mezi oním okamžikem a dnem její splatnosti, tedy okamžikem, k němuž je případný pojatý úmysl navenek činěným jednáním prakticky realizován. To pak včetně zcela relevantní otázky, zda v daném čase disponoval dostatkem okamžitě dostupných finančních prostředků a jak s nimi v praxi nakládal. Právě hodnocení skutečností tohoto charakteru při zpětném zkoumání skutečné příčiny vzniku narušení daňové neutrality sehrávají nezastupitelnou roli; indicie z nich vyvstávající zpravidla klíčovým způsobem dotvářejí celkovou vypovídací schopnost souboru zakládajícího důvodnou domněnku o její podobě. Dle krajského soudu by si daňové orgány, nemajíce možnost při zpětné rekonstrukci subjektivní stránky jednání zkoumat způsob, jakým bylo činěno, a kontext, na jehož pozadí se odehrálo, měly „vystačit“ výhradně s indiciemi majícími původ ve skutečnostech nastalých v době před uskutečněním zdanitelného plnění a v samém okamžiku jeho uskutečnění. Pomine-li stěžovatel, že se jedná o výklad nesprávný, v praxi by vedl k fatické nemožnosti institut ručení podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty použít; snad mimo výjimky jejichž pravděpodobnost hraničí s pouhou teorií. Vzhledem k tomu, že v klíčové míře k zpětnému odhalení na počátku stojící příčiny vzniku narušení daňové neutrality (úmyslu jej způsobit) přispívají právě indicie mající původ v analýze jednání, kterým je způsobeno, a v s ním souvisejících
okolnostech (viz výše), zpravidla nelze předpokládat, že nepřímé důkazy (indicie) vycházející výhradně ze skutečností nastalých před tímto okamžikem, budou nadány potřebným vypovídacím potenciálem. S jistou mírou nadsázky by tak v intencích daného výkladu byly

daňové orgány nuceny vycházet z přímých důkazů takového charakteru, jakými jsou např. výstupy z odposlechů či záznamů telekomunikačního provozu, přistihujících příslušného dodavatele při plánování budoucího nezaplacení daně ze zdanitelného plnění, které teprve bude uskutečněno, či obecně z důkazních prostředků nadaných obdobně intenzivním vypovídacím potenciálem. Jejich pořizování je však zákonem vyhrazeno toliko orgánům činným v trestním řízení. Stejně tak si lze představit prokázání úmyslu daň nezaplatit na podkladu výslechu osoby – zpravidla někoho z přímých aktérů takového plánování; i tato eventualita je nicméně spíše hypotetická. Takto přísně vymezenému důkaznímu standardu, jaký by byl ve světle právního názoru krajského soudu ve výsledku vyžadován, by tak z nikoli neomezené pozice daňových orgánů reálně jen stěží bylo možno dostát.

[21] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

[22] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti, ověřil současně, zda rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by byl povinen kasační soud přihlížet ex offo (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Předmětem sporu je, zda byly naplněny zákonné podmínky pro vznik ručení podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně, jaké skutečnosti mohou daňové orgány promítnout do úvahy o existenci úmyslu nezaplatit daň na straně dodavatele zdanitelného plnění, resp. z jakého časového rámce jsou při této úvaze oprávněny vycházet.

[25] Krajský soud dospěl k závěru, že není možno závěr o existenci úmyslu nezaplatit daň ve smyslu § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty vystavět na okolnostech nastalých až po uskutečnění příslušného zdanitelného plnění (nebo poskytnutí úplaty za něj); *a contrario*, že při prokazování této zákonné podmínky (stejně jako v případě zkoumání, zda o tomto úmyslu ručitel věděl či vědět měl a mohl) lze vycházet výhradně ze skutečností panujících nejpozději k okamžiku uskutečnění příslušného zdanitelného plnění (nebo poskytnutí úplaty za něj).

[26] Nejvyšší správní soud připomíná, že smyslem a účelem institutu ručení příjemce zdanitelného plnění a cílem, k jehož dosažení má praktická aplikace tohoto institutu směřovat, je boj proti daňovým únikům na základě článku 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Záměrem zákonodárce tedy bylo zavést do právního řádu další nástroj, s jehož pomocí by bylo možno efektivně přispět k minimalizaci nežádoucích daňových úniků a celkově k ochraně společného systému DPH. S vědomím tohoto cíle je třeba k interpretaci § 109 zákona o dani z přidané hodnoty a dalších ustanovení spoluutvářejících právní rámec tohoto institutu přistupovat.

[27] Nejvyšší správní soud *a priori* nesdílí závěr krajského soudu o bezvýhradné aplikaci závěrů rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2025, č. j. č. j. 3 Afs 152/2023-58. V daném případě sice kasační soud zamítl kasační stížnost (téhož) stěžovatele, nicméně na půdorysu zcela odlišného skutkového i právního stavu. V citovaném rozsudku se uvádí: „*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." Především v nyní projednávané věci souvislost neuhrazené daně a posuzovaných zdanitelných plnění nebyla žalobcem rozporována, o předmětu a rozsahu ručení není sporu. Nadto, jak případně uvedl stěžovatel, Nejvyšší správní soud zde neformuloval žádný výslovný závěr o podobě časového rámce, z něhož je nutno vycházet při zkoumání samotné existence patologického počínání (zde úmyslu nezaplatit daň), k němuž se povědomí ručitele vztahuje. Nicméně, jak bude uvedeno níže, závěry, které měl krajský soud při svém rozhodování z uvedeného rozsudku vzít v potaz, zcela pominul.

[28] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku sp. zn. 3 Afs 152/2023 konstatoval: „*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). Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že se plně neztotožňuje s nosnými důvody, pro které krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil. Toto rozhodnutí je podle názoru 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.*" [body 35-37]

[29] K aktivaci ručení v daném případě je možné přistoupit jen v případě, že správce daně, na němž leží důkazní břemeno, prokáže, že ručitel věděl nebo vědět měl a mohl v době uskutečnění zdanitelného plnění, že poskytovatelem plnění nebude daň zaplacena. 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 žalobce měl a mohl vědět, že společnost Toro daň neuhradí.

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správní orgány shromáždily dostatek zjištění o konkrétní (finanční) situaci společnosti Toro a o jejím konkrétním počínání, a to ve vztahu ke každému z řešených zdaňovacích období, stejně jako o jejím vysoce nadstandardním propojení s žalobcem, a to v okamžiku, k němuž je zkoumána existence úmyslu na straně dodavatele – uskutečnění zdanitelných plnění – a v době bezprostředně následující, resp. v mezidobí mezi oním okamžikem a okamžikem, k němuž byl pojatý úmysl prakticky realizován (případně ve dnech po něm bezprostředně následujících) – nezaplacení příslušné daňové povinnosti nejpozději v den její splatnosti. V odůvodnění výzev ručiteli (žalobci) správce daně uvedl, jaké indicie (nepřímé důkazy) ze zjištění plynou, pokud se jedná o otázku subjektivní stránky jednání společnosti Toro. Soubor těchto indicií správní

orgány pak vyhodnotily ve svém vzájemném souhrnu a na základě tohoto komplexního hodnocení dospěly k závěru, že na straně společnosti Toro je evidentní úmysl daň nezaplatit. Závěr o existenci onoho úmyslu, přestože se důvodná domněnka o ní ve většině zakládá na analýze *ex post* nastalých skutečností, byl daňovými orgány zacílen nikoli do doby, kdy analyzované skutečnosti nastávaly, nýbrž, a to plně v souladu s § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, zpětně do období uskutečnění zdanitelných plnění. Jak plyne z příslušných pasáží výzev ručiteli a rozhodnutí stěžovatele, daňové orgány dovozený úmysl nezaplatit daň ve svých úvahách vnímaly coby přítomný od samého počátku, tedy od okamžiku, kdy si byla společnost Toro poprvé vědoma, že ji povinnost přiznat a následně zaplatit daň vznikla.

[31] Krajský soud v napadeném rozsudku, pokud jde o podmínku vědomosti žalobce o úmyslu daňového subjektu daň nezaplatit, sám konstatoval, že „*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*“; dodal, že ovšem tato úvaha stojí osamoceně a sama o sobě nestačí k naplnění kritérií § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, když absentuje vyhodnocení úmyslu daňového subjektu daň nezaplatit již v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Jinými slovy, krajský soud fakticky nikterak nerozporuje zjištěné okolnosti ani jejich vyhodnocení, výhrady v daném směru reálně zakládá již na samotném faktu, že daňové orgány ve své úvaze vycházely z analýzy *ex post* nastalých skutečností, nicméně, jakým způsobem bylo o informacích tohoto původu daňovými orgány reálně uváženo, se vůbec nezabýval.

[32] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na výše citovaný rozsudek sp. zn. 3 Afs 152/2023, v němž se konstatuje: „*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.*“

[33] Skutečnost, že okolnosti daňovými orgány zkoumané za účelem závěru o existenci úmyslu společnosti Toro nezaplatit daň ve smyslu § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty v podstatné části (nikoli výhradně) nastaly až po uskutečnění zdanitelných plnění, není překážkou jejich zahnutí (indicií z nich vyplývajících) do úvahy o naplnění této zákonné podmínky. To, že daňové orgány ve své úvaze vycházely mimo jiné z takových *ex post* nastalých okolností, není překážkou pro věcný přezkum této úvahy v soudním řízení. Pouhá skutečnost, že daňové orgány vycházely mimo jiné z takových *ex post* nastalých okolností, totiž bez dalšího neznamená, že by svou úvahu odvíjely až od okamžiku po uskutečnění zdanitelných plnění. Ta, jak vyplývá z obsahu spisu, naopak mířila zpět v

čase a dovozovala existenci úmyslu společnosti Toro od samého počátku, tedy již k okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění.

[34] V rozsahu zkoumání samotné příčiny vzniku odhaleného narušení daňové neutrality (v projednávané věci nezaplacení daně) mohou daňové orgány vycházet z mnoha různých indicií, které jsou jim k dispozici, a to včetně takových, které nastaly až *ex post*, po okamžiku rozhodném pro vědomostní test. Krátce řečeno, v rozsahu této otázky judikatura, jejíž závěry je namístě přiměřeně aplikovat též na řešený institut ručení, časový rámec, z něhož je možno vycházet, nijak neomezuje; rozhodně jej pak neohraničuje stejným okamžikem, jaký je rozhodný pro navazující vědomostní test. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře v daném směru nejen připouští možnost přihlížet mimo jiné k *ex post* nastalým okolnostem, ale dokonce přímo uznává, že vzhledem k objektivním limitům daňovým orgánům nezbývá, než vycházet právě z informací takového charakteru (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43).

[35] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně, potažmo stěžovatel v rozsahu zákonné podmínky úmyslu na straně dodavatele v projednávané věci shromáždili dostatečné informace týkající se též období před uskutečněním předmětných zdanitelných plnění a okamžiku
jejich uskutečnění, reálně z nich při vyslovení závěru o naplnění podmínky existence úmyslu u společnosti Toro ve svých rozhodnutích vycházeli; informace o finanční situaci společnosti Toro a o stavu její ekonomické činnosti, resp. informace o jejich vývoji napříč sledovaným obdobím, stejně jako informace o jejím dlouhodobém přístupu k placení daňových povinností, a informace svědčící o jejím nadstandardním propojení s žalobcem, coby indicie nasvědčující úmyslnému konání společnosti Toro (stvrzená již výše citovaným rozsudkem sp. zn. 3 Afs 152/2023), jakož celý skutkový kontext, na jehož pozadí k neuhrazení daně došlo, sehrály při formulaci výsledného závěru správce daně důležitou úlohu.

[36] Stěžovatel ve svém rozhodnutí (jakož i správce daně ve výzvách ručiteli) jasně vyjevil, jaký skutkový stav vzal za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností, a to způsobem, který umožňuje vést s touto úvahou plnohodnotnou polemiku a který nevylučuje její přezkum v soudním řízení. Jak co do časového rámce, z něhož byly čerpány relevantní indicie, tak co do okamžiku, k němuž se vztahovala provedená úvaha, rozhodnutí stěžovatele plně dostálo požadavkům přezkoumatelnosti.

[37] Pokud krajský soud dospěl k závěru, že v projednávané věci byly z hlediska § 109 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty hodnoceny pouze skutečnosti nastalé *ex post*, resp. dokonce pouze až po okamžiku vyměření daně, vycházel při vydání napadeného rozsudku z domnělého skutkového stavu v podobě, která je v rozporu nejen s obsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí a výzev ručiteli, ale především s obsahem předloženého spisového materiálu. Tím krajský soud sám zatížil rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[38] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že při hodnocení, zda ručitel věděl či alespoň vědět měl a mohl, že daň z přidané hodnoty spjatá s přijatými zdanitelnými plněními jeho

dodavatelem úmyslně nebude zaplacena, jsou daňové orgány striktně povinny vycházet pouze z takových informací, které byly či objektivně mohly být ručiteli známy v okamžiku jeho uskutečnění. V rozsahu otázky, zda takový úmysl na straně dodavatele skutečně existoval, však mohou přihlédnout k jakékoli skutečnosti, která je v daném směru nadána vypovídacím potenciálem, byť by nastala až *ex post*. Takovým postupem není nijak dotčena povinnost daňových orgánů zkoumat a prokázat existenci onoho úmyslu již v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění I v tomto světle lze při formulaci závěru o existenci úmyslu plně čerpat rovněž z okolností nastalých *ex post*, avšak s tím, že na jejich podkladu činěná úvaha musí být zacílena zpět v čase k tomuto okamžiku; musí být jasně vyloženo, zda a proč je z oněch následných indicií možno dovozovat důvodnou domněnku o přítomnosti v minulosti (od počátku) pojatého úmyslu. Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, vytkl-li bez dalšího stěžovateli, že vycházel ze skutečností nastalých ex post, aniž by se však zabýval úvahami, které stěžovatel ve vztahu k těmto skutečnostem učinil.

[39] Četná judikatura kasačního soudu opakovaně dovodila, že zatímco při zpětném provádění tzv. vědomostního testu (zkoumání, zda subjekt o určité skutečnosti věděl či alespoň vědět měl a mohl) je logicky možno přihlížet jen k takovým okolnostem, které mu již v rozhodné době objektivně byly či mohly být známy, při samotném zpětném zkoumání, zda tato skutečnost fakticky existovala (a prokazování její existence), mohou daňové orgány vycházet z podstatně širší množiny indicií, které jsou jim k dispozici (které ve vztahu k ní vyšly najevo), a to včetně takových, které nastaly až *ex post*, po okamžiku rozhodném pro vědomostní test; resp. v jehož smyslu je vnímáno, že mnohdy v tomto rozsahu nezbude než vycházet právě z informací daného charakteru (viz rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, bod 28, ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52, bod 53, ze dne 21. 1. 2021, č. j. 7 Afs 92/2020-26, bod 22, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 8 Afs 168/2022-48, bod 22, ze dne 20. 6. 2024, č. j. 3 Afs 48/2022-47, bod 39.).

[40] Lze tedy uzavřít, že daňové orgány mohly vycházet rovněž z okolností a skutečností, které nastaly později, vypovídají-li o skutkovém stavu, který tu byl již v době uskutečnění zdanitelného plnění. V projednávané věci existovaly dostatečně silné indicie, které následně skutkový stav v době uskutečnění zdanitelného plnění potvrdily; rozhodnutí stěžovatele tedy nebylo založeno na skutečnostech, které by byly zcela mimo rámec zjištění, která bral správce daně v potaz již od samého počátku, a která by snad nastala nezávisle jako zcela nová *ex post*. Pro unesení důkazního břemene postačí, pokud ze shromážděných a srozumitelně popsaných (byť nepřímých) indicií a zjištěných okolností v souhrnu plyne důvodná domněnka, že k nezaplacení daně došlo dodavatelem úmyslně. Jako zdroj takových indicií mohou sloužit prakticky jakékoli skutečnosti, včetně těch, které nastaly až ex post; mnohdy v tomto rozsahu daňovým orgánům totiž často nezbude než vycházet právě z informací onoho charakteru.

[41] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. V novém rozsudku rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

pokračování

V Brně dne 17. dubna 2026

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu