



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. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **Collector Electric CZ s. r. o.** se sídlem Palackého 1498/3, Přerov, zastoupeného JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou se sídlem V Dolině 1516/1a, Praha-Michle, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 18655/13/5000-14303-701848 ze dne 17. července 2013, ve věci zaplacení daňového nedoplatku na DPH ručitelem,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 18655/13/5000-14303-701848 ze dne 17. července 2013, jímž byla k odvolání žalobce pouze co do bankovního spojení změněna a v ostatním potvrzena výzva k zaplacení finančního nedoplatku ručitelem, vydaná dne 9. 11. 2012 Finančním

úřadem ve Vsetíně pod č. j. 175044/12/403913710518. Touto výzvou byl žalobce vyzván k zaplacení nedoplatku daňového dlužníka, společnosti Solar Energy Systems, s. r. o., na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Finanční orgány dospěly k závěru, že žalobce v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (koupě movitých věcí tvořících součást technologického vybavení fotovoltaické elektrárny [dále jen „FVE“]) věděl nebo vědět měl a mohl, že plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu za takové plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit (§ 109 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „ZDPH“]).

Žalobce v žalobě namítal, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku neobsahuje zákonné náležitosti, neboť postrádá uvedení konkrétního důvodu uplatnění ručení, ale pouze obecně odkazuje na § 109 ZDPH. Absence odkazu na konkrétní ustanovení zákona způsobuje nejistotu žalobce. Dále žalobce namítal, že finanční orgány neprokázaly úmysl společnosti Solar Energy Systems, s. r. o., nezaplatit daň nebo se dostat do postavení, v němž by společnost nemohla tuto daň zaplatit. Skutkový závěr, že uvedená společnost měla v okamžiku uzavření kupní smlouvy neuhrazené splatné závazky ve významné výši, tato společnost popírala a uváděla, že cena díla zhotoviteli EkoSolar, s. r. o., dosud není splatná. Není možno dávat žalobci k tíži existenci šikanózního insolvenčního řízení vedeného více než dva roky proti společnosti Solar Energy Systems, s. r. o., kdy následně bylo toto řízení zastaveno. Pokud se týče dohody mezi žalobcem a Solar Energy Systems, s. r. o., o posunutí splatnosti kupní ceny, tuto finanční orgány vyhodnotily nesprávně jako oddálení zaplacení kupní ceny žalobci *de facto* na dobu neurčitou. Žalobce poukazuje na obvyklost takovéto praxe v daném odvětví, kdy by bylo v rozporu s péčí řádného hospodáře, kdyby nabyl FVE a neměl by zajištěn převod licence k výrobě elektrické energie. Proto byl uzavřen dodatek ke smlouvě, na základě kterého měl být doplatek kupní ceny uhrazen až v okamžiku, kdy bude zajištěna licence k výrobě elektrické energie žalobcem (kupujícím). Dále žalobce namítal, že správce daně zaslal výzvu přímo ručiteli; jestliže bylo následně insolvenční řízení zastaveno, měla být výzva zaslána i daňovému dlužníkovi ve smyslu ustanovení § 171 odst. 3 věty před středníkem zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Závěrem žalobce odkázal na odvolací důvody, s nimiž se žalovaný nedostatečně vypořádal, zejména s ohledem na spolupráci společnosti Solar Energy Systems, s. r. o., ohledně úhrady části daňové povinnosti a splátkového kalendáře.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že pokud se týče náležitostí rozhodnutí, pak z odůvodnění rozhodnutí bylo jednoznačně seznatelné, ze kterých konkrétních skutečností výzva vychází a jak je právně kvalifikuje. Ostatně i z obsahu samotného odvolání je zřejmé, že si byl žalobce přesně vědom, že je vyzván k úhradě nedoplatku na základě ustanovení § 109 odst. 1 písm. b) ZDPH. Žalovaný pokládá výtky stran opomenutí uvedení přesného odkazu na odstavec a písmeno právního předpisu za přepjatý formalismus. Pokud se týče neprokázání úmyslu společnosti Solar Energy Systems, s. r. o., pak žalovaný poukazuje na směřování řízení vedeného před správcem daně a řízení vedeného před insolvenčním soudem.

Žalobce vychází ze skutkového stavu po zastavení insolvenčního řízení, který ovšem žalovanému nebyl znám, neboť insolvenční řízení bylo zastaveno až po vydání napadeného rozhodnutí. V podaném odvolání žalobce nezmiňoval, že by neuhrazené splatné závazky ve významné výši neexistovaly; jejich existenci nerozporoval. Skutečnost, zda plátce, který přijal plnění, věděl nebo měl a mohl vědět, že plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, se musí posuzovat k okamžiku uskutečnění takového plnění. Pokud se týče posunutí splatnosti kupní ceny, vycházely finanční orgány z toho, že odporuje chování řádného hospodáře, jestliže po zahájení insolvenčního řízení prodá poměrně významný majetek jiné společnosti a navíc za něj nepřijme úplatu, aby případné snížení možné majetkové podstaty vyrovnal. Žalovaný poukázal na to, že veškerá rozhodovací činnost finančních orgánů se udála před ukončením insolvenčního řízení.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného ze dne 4. 12. 2013 zdůraznil, že bylo na finančních orgánech prokázat vědomí ručitele o úmyslu poskytovatele zdanitelného plnění ve smyslu § 109 odst. 1 písm. b) ZDPH. Finanční orgány ovšem chybně vycházely z pouhých tvrzení, uvedených v insolvenčním návrhu, jako z faktu. Na druhou stranu odmítaly vzít v úvahu protichůdná tvrzení společnosti Solar Energy Systems, s. r. o., uplatněná v insolvenčním řízení. Zřejmost existence závazků v okamžiku vydání výzvy nemůže být založena jen na tvrzení obsaženém v insolvenčním návrhu. Žalobce nesprávně akceptoval tvrzení insolvenčního navrhovatele jako fakta, zatímco tvrzení insolvenčního dlužníka bez dalšího odmítl.

Krajský soud rozsudkem č. j. 22 Af 82/2013-43 ze dne 3. 12. 2015 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný se však dne 30. 12. 2015 bránil kasační stížností, kterou posléze zdůvodnil tím, že společnost Solar Energy Systems, s. r. o., vědomě pozbyla všechny své příjmy. Společnosti, která pro ni jako zhotovitel postavila elektrárnu, nezaplatila cenu díla, FVE prodala žalobci, s nímž si zároveň smluvila odklad splatnosti kupní ceny a zároveň si ponechala licenci na výrobu elektřiny. Poté si od žalobce FVE pronajala s tím, že nájemné bude činit dvě třetiny ceny elektřiny vyúčtované touto společností společností E.ON Distribuce, a. s., jakožto provozovateli regionální distribuční soustavy, který od Solar Energy Systems, s. r. o., vykupoval elektřinu. Zbývající třetina byla určena na ekonomické a právní služby, mzdy a pojištění. Není tedy pravda, že se žalovaný problémem nezabýval komplexně.

Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 4 Afs 294/2015-23 ze dne 28. 4. 2016 rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že v situaci, kdy Solar Energy Systems, s. r. o., nezaplatila cenu díla a poté prodala žalobci FVE s tím, že kupní cenu obdrží až ve chvíli, kdy žalobce získá licenci k výrobě elektřiny, jí muselo být zřejmé, že nebude mít dost prostředků na zaplacení DPH. Tomu nasvědčuje i pozdější vývoj, kdy Solar Energy Systems, s. r. o., DPH nezaplatila, licenci si ponechala a současně si od žalobce pronajala FVE s tím, že nájemné bude činit dvě třetiny ceny elektřiny vyúčtované společností E.ON Distribuce, a. s. Tím ovšem přišla o jediný zdroj, z nějž mohla DPH zaplatit.

Žalovanému se tudíž podařilo prokázat společnosti Solar Energy Systems, s. r. o., zmíněný úmysl. Zbývá posoudit, zda žalobce o tomto úmyslu věděl nebo vědět měl a mohl.

Krajský soud následně rozsudkem č. j. 22 Af 82/2013-65 ze dne 16. 11. 2016 napadené rozhodnutí opět zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vycházel z právního názoru Nejvyššího správního soudu, že správní orgány prokázaly úmysl společnosti Solar Energy Systems, s. r. o., dostat se do postavení, v němž nemůže daň zaplatit, a následně zkoumal otázku, zda žalobce jako příjemce zdanitelného plnění a plátce DPH v okamžiku uskutečnění tohoto plnění o uvedeném úmyslu svého obchodního partnera věděl nebo měl a mohl vědět. Dospěl k závěru, že nedbalostní zavinění žalobce v tomto směru není dáno, a proto napadené rozhodnutí zrušil.

Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 4 Afs 247/2016-20 ze dne 20. 4. 2017 rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že nedbalostní zavinění žalobce vůči skutečnosti, že se společnost Solar Energy Systems, s. r. o., úmyslně dostala do postavení, v němž nemohla DPH zaplatit, je dáno.

Krajský soud tudíž napadené rozhodnutí znova ve světle prvního i druhého kasačního rozhodnutí přezkoumal, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „s. ř. s.“]) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Z obsahu správních spisů a z insolvenčního rejstříku soud zjistil, že dne 19. 7. 2011 bylo proti společnosti Solar Energy Systems, s. r. o., zahájeno insolvenční řízení, vedené pod sp. zn. KSOS 38 INS 12595/2011. Dne 27. 9. 2013 bylo zastaveno, protože věřitelé vzali insolvenční návrhy zpět. Během řízení nebylo rozhodnuto o úpadku. Důvodem zahájení řízení byla neuhrazená pohledávka společnosti EkoSolar, s. r. o., vůči Solar Energy Systems, s. r. o., postoupená z věřitele na další dva subjekty, které podaly společný insolvenční návrh. Součástí vyhlášky o zahájení insolvenčního řízení je též poučení o neúčinnosti právních úkonů ve smyslu § 111 odst. 3 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (insolvenčního zákona, dále jen „IZ“). Věřitelé k návrhu přiložili i smlouvy o postoupení pohledávky. Podle nich má jít o pohledávku na zaplacení ceny díla na základě smlouvy mezi EkoSolar, s. r. o., a Solar Energy Systems, s. r. o. Do dne 24. 11. 2011 nebylo v insolvenčním rejstříku zveřejněno žádné vyjádření Solar Energy Systems, s. r. o. Totéž platí o seznamu majetku, soupisu majetkové podstaty či jakémkoli jiném dokumentu o dlužníkově jmění či ekonomické situaci. Dne 24. 11. 2011 vystavila společnost Solar Energy Systems, s. r. o., žalobci fakturu č. 20111001 znějící na částku 100 800 000 Kč, včetně DPH ve výši 16 800 000 Kč za prodej FVE, a to na základě kupní smlouvy ze stejného dne. Téhož dne vznikla písemná dohoda o společném postupu při zrušení stávající licence k výrobě elektrické energie u prodávajícího a rozšíření stávající licence k výrobě elektrické energie u kupujícího (žalobce). V dohodě si strany mj. sjednaly,

že cena za prodej FVE, která bude ujednána v kupní smlouvě, se nestane splatnou dříve, než dojde ke zrušení licence k výrobě elektrické energie u prodávajícího a rozšíření licence k výrobě elektrické energie u kupujícího. Následně k převodu licence nedošlo a žalobce pronajal FVE společnosti Solar Energy Systems, s. r. o. Dne 9. 11. 2012 byla vydána Finančním úřadem ve Vsetíně výzva pod č. j. 175044/12/403913710518, kterou byl žalobce vyzván k zaplacení nedoplatku na dani ve výši 13 322 674,70 Kč. Dne 10. 12. 2012 přijal správce odvolání žalobce. V něm žalobce poukázal na to, že samotné zahájení insolvenčního řízení má pouze informativní charakter a v dané věci nebylo po víc než roce rozhodnuto o úpadku. Z toho dovedl, že neschopnost plnit své závazky u jeho spolukontrahenta nemohla být viditelná v době uzavření kupní smlouvy, protože jinak by insolvenční soud dávno rozhodl o předlužení. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.

Podle § 109 odst. 1 písm. b) ZDPH 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 plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit.

Podle § 171 odst. 1 daňového řádu je nedoplatek povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon 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.

Podle § 171 odst. 3 daňového řádu lze výzvu ručiteli vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.

Pokud se týče prvního žalobního bodu, týkajícího se zkrácení práv žalobce v důsledku absence zákonných náležitostí výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, tento soud neshledává důvodným. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Ads 17/2013-25 ze dne 25. 4. 2013, *„omezí-li se výčet právních ustanovení jen na paragraf právního předpisu, namísto přesnějšího odkazu na jeho ustanovení podle podrobnějšího členění (odstavce, písmena, body), nejde o tak závažný nedostatek náležitostí správního rozhodnutí, jenž by sám o sobě vedl k jeho nezákonnosti“*. Jak správně v dané věci podotkl žalovaný, absence upřesnění odkazu na právní předpis nebránila žalobci zcela určitě poznat, podle jaké skutkové podstaty bylo rozhodováno, a na nesplnění podmínek v ní obsažené z větší části vybudoval svou žalobu (a předtím i odvolání). Za této situace nedospěl soud k závěru, že by bylo uvedeným opomenutím správního orgánu zasaženo do veřejných subjektivních práv žalobce (§ 2 a § 65 odst. 1 s. ř. s.)

Nedůvodný je rovněž požadavek, aby finanční orgány zaslaly výzvu daňovému dlužníkovi poté, co bylo insolvenční řízení zastaveno. Zde je nutno zdůraznit, že po celou dobu správního řízení před finančními orgány běželo i insolvenční řízení, a proto byla splněna podmínka § 171 odst. 3 věty za středníkem daňového řádu, kdy výzva daňovému ručiteli se vydává bez předchozího upomenutí daňového dlužníka, je-li vůči němu zahájeno insolvenční řízení. Skutečnosti nastalé po vydání napadeného rozhodnutí nemají na posouzení správnosti tohoto rozhodnutí vliv (§ 75 odst. 1 s. ř. s.)

Podle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v prvním zrušujícím rozsudku byl v řízení před správními orgány prokázán úmysl společnosti Solar Energy Systems, s. r. o., dostat se do postavení, v němž nemůže daň zaplatit. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„...za situace, kdy poskytovatel zdanitelného plnění neuhradí cenu díla za vybudování fotovoltaické elektrárny a její uvedení do provozu na základě smlouvy o dílo a následně kupní smlouvou prodá movité věci tvořící součást technologického vybavení téže fotovoltaické elektrárny jiné společnosti, se kterou se téhož dne dohodne na odložení kupní ceny až do převodu licence k výrobě elektrické energie, musí být poskytovateli zdanitelného plnění zřejmé, že nebude mít dostatek finančních prostředků na zaplacení daně z přidané hodnoty z tohoto plnění [§ 109 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty].“*

Podle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného ve druhém zrušujícím rozsudku, žalobce mohl a měl vědět o tom, že se společnost Solar Energy Systems s. r. o. v průběhu společných transakcí úmyslně dostane do stavu, kdy nebude schopna uhradit DPH. Nejvyšší správní soud k tomu uvedl: *„...je rozhodnou skutečností, že žalobkyně se společností Solar Energy Systems s. r. o. uzavřela dohodu o posunutí splatnosti kupní ceny za FVE, ze které měla být DPH primárně hrazena. Následně uzavřela s touto společností ještě nájemní smlouvu, ze které plynulo, že dvě třetiny příjmů z ceny vyúčtovaných služeb za výrobu elektřiny bude společnost odvádět žalobkyni, v důsledku čehož se zbavila jediného zdroje, ze kterého mohla uhradit svou daňovou povinnost. Z nastíněných skutečností mělo být žalobkyni zřejmé, že společnost Solar Energy Systems s. r. o. své jednání záměrně směřuje k tomu, aby nebyla schopna DPH za zdanitelné plnění uhradit, neboť zcela dobrovolně nepřijala kupní cenu, která měla být primárním zdrojem úhrady DPH a následně ještě uzavřela nájemní smlouvu, ze které společnosti Solar Energy Systems s. r. o. zůstaly výnosy v rozsahu, který nepochybně nemohl postačovat k úhradě DPH za poskytnuté zdanitelné plnění. Žalobkyně své jednání ospravedlňovala tím, že postup společnosti Solar Energy Systems s. r. o. byl způsoben špatnými hospodářskými poměry v odvětví. Podle Nejvyššího správního soudu však tato argumentace není relevantní. Jakkoliv společnost Solar Energy Systems s. r. o. mohla mít primárně jiný hospodářský cíl, její postup měl za následek, že se dostala do stavu, kdy nebyla schopna uhradit DPH. Závěr o nepřímém úmyslu společnosti Solar Energy Systems s. r. o. dostat se do stavu, kdy nebude schopna uhradit DPH, učinil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 4. 2016, č. j. 4 Afs 294/2015-23. Žalobkyně se přitom na klíčových dohodách se společností Solar Energy Systems s. r. o. podílela jako druhá smluvní strana a o nepřímém úmyslu*

společnosti Solar Energy Systems s. r. o. tak zejména z obsahu těchto dohod vědět měla a mohla. Na neschopnost uhradit DPH žalobkyni mohla v dílčím rozsahu upozornit i skutečnost, že proti uvedené společnosti bylo vedeno insolvenční řízení, jakkoliv v době předmětné transakce nebylo rozhodnuto o jejím úpadku. Tato skutečnost mohla žalobkyni vést ke zvýšené opatrnosti, avšak pro závěr o tom, že žalobkyně jednala v nedbalosti, nebyla rozhodující.“

Všechny zákonné podmínky pro úhradu daňového nedoplatku ze strany žalobce jakožto daňového ručitele tak byly v předmětné věci dány.

Pro nedůvodnost žalobních námitek byla proto žaloba podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy žalovanému, který byl v řízení úspěšný, nevznikly nad rámec jeho běžné úřední činnosti žádné náklady.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **není** kasační stížnost přípustná. To **neplatí**, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Krajský soud v Ostravě
dne 8. června 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu