



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Collector Electric CZ s.r.o.**, se sídlem Palackého 1498/3, Přerov, zast. JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou, se sídlem V Dolině 1516/1a, Praha 10, 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 3. 12. 2015, č. j. 22 Af 82/2013 - 43,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 12. 2015, č. j. 22 Af 82/2013 - 43, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad ve Vsetíně výzvou k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 9. 11. 2012, č. j. 175044/12/4039137101518, podle § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) vyzval žalobkyni, aby na vykázaný nedoplatek daňového dlužníka společnosti Solar Energy Systems s.r.o. ke dni 9. 11. 2012 uhradila částku 13.322.674,70 Kč, která odpovídá výši jejího ručení.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 7. 2013, č. j. 18655/13/5000-14303-701848, podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu změnil výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem v části týkající se bankovního účtu, na který byla žalobkyně povinna zaplatit částku 13.322.674,70 Kč, přičemž v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.

V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný nejprve takto stručně shrnul skutkový stav věci:

Dne 24. 11. 2011 vystavila společnost Solar Energy Systems s.r.o. fakturu č. 20111001 v částce 100.800.000 Kč včetně daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 16.800.000 Kč za prodej movitých věcí žalobkyni na základě kupní smlouvy uzavřené stejného dne. Jelikož část této daňové povinnosti ve výši 13.322.674,70 Kč nebyla společností Solar Energy Systems s.r.o. uhrazena a správce daně shledal důvody pro uplatnění institutu ručení za nezaplacenou daň ve smyslu § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, byla dne 9. 11. 2012 vydána výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.

Z hlediska právní stránky žalovaný považoval za podstatné následující skutečnosti:

Podle čl. 205 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty mohou členské státy v situacích uvedených v čl. 193 až 200, 202, 203 a 204 též směrnice stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Toto ustanovení směrnice bylo v podobě institutu ručení za nezaplacenou daň implementováno do zákona o dani z přidané hodnoty, podle jehož § 109 odst. 1 písm. b) plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění 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. Z dikce tohoto ustanovení tedy vyplývá, že z hlediska podmínek ručení se nemusí jednat pouze o úmysl, nýbrž postačuje i zavinění nedbalostní, a to i ve formě nedbalosti nevědomé. Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v ustanoveních § 171 a § 172 daňového řádu. Podle § 171 odst. 1 tohoto zákona je příjemce povinen uhradit nezaplacenou daň, jestliže mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň a současně ho vyzve k její úhradě. Výzvu lze příjemci coby ručiteli vydat, pokud nebyla daň uhrazena poskytovatelem zdanitelného plnění, ačkoliv byl poskytovatel o její úhradě bezvýsledně upomenut a daň nebyla uhrazena ani při vymáhání na tomto poskytovateli, jak vyplývá z § 171 odst. 3 daňového řádu. V tomto ustanovení jsou však uvedeny i výjimky z výše uvedeného postupu při sdělení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, na základě nichž lze kupříkladu vydat výzvu ručiteli po zahájení insolvenčního řízení vůči poskytovateli zdanitelného plnění.

Následně se žalovaný zabýval aplikací této právní úpravy na skutkový stav věci a dospěl k těmto závěrům:

Dne 18. 10. 2010 uzavřela společnost Solar Energy Systems s.r.o. jako objednatelka se společností EkoSolar s.r.o. jako zhotovitelkou smlouvu o dílo na výstavbu fotovoltaické elektrárny s tím, že v jejím dodatku došlo k úpravě ceny díla a ke změně její splatnosti, která připadla na den 9. 12. 2011. K předání předmětu díla fotovoltaické elektrárny o výkonu 1302 kW došlo až dne 6. 12. 2011. Společnost Solar Energy Systems s.r.o. však neuhradila zhotovitelce EkoSolar s.r.o. smlouvenou cenu díla a takto vzniklá pohledávka byla předmětem postoupení na další subjekty, v důsledku čehož Krajský soud v Brně usnesením ze dne 19. 7. 2011, č. j. KSBŘ 29 INS 12595/2011-A-2, zahájil u společnosti Solar

pokračování

Energy Systems s.r.o. insolvenční řízení. Ačkoliv tedy společnost Solar Energy Systems s.r.o. neuhradila cenu za pořízení díla fotovoltaické elektrárny a nacházela se v insolvenci, uzavřela se žalobkyní dne 24. 11. 2011 společně s kupní smlouvou na movité věci tvořící součásti technologického vybavení fotovoltaické elektrárny za kupní cenu 84 miliónů Kč bez DPH také písemnou dohodu, ve které se uvádí, že tato kupní cena se nestane splatnou dříve, než dojde ke zrušení licence k výrobě elektrické energie u Solar Energy Systems s.r.o. a rozšíření licence k výrobě elektrické energie u žalobkyně. Uvedenou dohodou tak společnost Solar Energy Systems s.r.o. oddálila zaplacení kupní ceny žalobkyni fakticky na dobu neurčitou. Navíc tato společnost podnikala jen v oboru provozování fotovoltaické elektrárny s tím, že měla zajištěné příjmy na základě smlouvy o dodávce elektřiny vyrobené z obnovitelného zdroje, kterou uzavřela dne 9. 2. 2011 se společností E.ON Distribuce, a.s. jako provozovatelkou regionální distribuční soustavy. Přitom o dvě třetiny těchto příjmů přišla na základě smlouvy o nájmu movitých věcí ze dne 5. 7. 2012, kterou žalobkyně po převodu fotovoltaické elektrárny do svého vlastnictví tuto společnost Solar Energy Systems s.r.o. pronajala s tím, že první vyúčtování se vztahovalo již k období od prosince 2011 do června 2012. Zbývajících jednu třetinu příjmů pak společnost Solar Energy Systems s.r.o. použila na úhradu výdajů za ekonomické a právní služby, ostrahu fotovoltaické elektrárny a její běžnou údržbu.

S ohledem na tyto skutečnosti lze mít za prokázané, že se poskytovatel zdanitelného plnění úmyslně dostal do postavení, kdy nemohl DPH z prodeje fotovoltaické elektrárny zaplatit.

Pokud by žalobkyně postupovala s péčí řádného hospodáře, prověřila by před uzavřením kupní smlouvy ze dne 24. 11. 2011 svého obchodního partnera aspoň z veřejných registrů. Z nich by zjistila, že u společnosti Solar Energy Systems s.r.o. bylo dne 19. 7. 2011 zahájeno insolvenční řízení na návrh dvou věřitelů, kteří uplatnili své pohledávky v celkové výši 2.900.000 Kč. Dále žalobkyně dne 24. 11. 2011 uzavřela se společností Solar Energy Systems s.r.o. dohodu, na základě níž byla odložena splatnost kupní ceny z chystaného prodeje fotovoltaické elektrárny. Tyto skutečnosti žalobkyně jako plátkyně DPH a příjemce daňového dokladu na částku 100.800.000 Kč, včetně DPH ve výši 16.800.000 Kč, věděla a mohla tedy předpokládat, že společnost Solar Energy Systems s.r.o. nebude schopna svou daňovou povinnost uhradit. Navíc žalobkyně s touto společností uzavřela zmíněnou smlouvu o nájmu movitých věcí ze dne 5. 7. 2012, ve které bylo sjednáno nájemné ve výši dvou třetin z ceny vyúčtovaných služeb za výrobu elektrické energie s provedením jednorázového vyúčtování za dobu od prosince 2011. Přitom ze zprávy předběžného insolvenčního správce vyplývá, že společnost Solar Energy Systems s.r.o. měla roční výnos z provozování fotovoltaické elektrárny ve výši 12.874.754 Kč včetně DPH. Zbýající třetina měsíčního výnosu připadající této společnosti po uzavření nájemní smlouvy ze dne 5. 7. 2012 tedy činila 298.026 Kč bez DPH, přičemž její náklady dosahovaly výše 292.433 Kč měsíčně.

S ohledem na tyto skutečnosti lze mít za prokázané i to, že žalobkyně ke dni uskutečnění zdanitelného plnění mohla vědět, že se společnost Solar Energy Systems s.r.o. úmyslně dostala do postavení, kdy nemohla daň zaplatit. Ke vzniku ručitélského vztahu tak došlo z důvodu vědomé nedbalosti žalobkyně.

Na tomto závěru nemění nic ani skutečnost, že společnost Solar Energy Systems s.r.o. podala dne 10. 9. 2012 žádost o posečkání daně, kterou doplnila podáními ze dne 18. 9. 2012 a 17. 10. 2012. U poskytovatele zdanitelného plnění se totiž posuzoval úmysl dostat se do postavení, kdy nemohla zaplatit daň, ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. k 24. 11. 2011. Uvedená žádost navíc byla rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2012, č. j. 43302/12-3211-109731, zamítnuta.

V posuzované věci nedošlo k celkové úhradě daňového nedoplatku vzniklého vystavením faktury poskytovatelem zdanitelného plnění společností Solar Energy Systems s.r.o. Jelikož bylo u této společnosti dne 19. 7. 2011 zahájeno insolvenční řízení, měl správce daně zákonný důvod pro vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem uvedený v § 171 odst. 3 daňového řádu. Tato výzva byla adresována ručiteli a v jejím výroku byly uvedeny ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty zakládající daňovou povinnost, označení daně, jež byla předmětem ručení, vyčíslení aktuálního nedoplatku, číslo účtu, na nějž má být nedoplatek uhrazen, a lhůta k jeho zaplacení. Přílohou výzvy byl platební výměr, kterým byla společnosti Solar Energy Systems s.r.o. vyměřena DPH za listopad 2011 ve výši 16.992.044 Kč.

Procesní postup správce daně byl tedy v souladu s § 171 daňového řádu a postavení daňového ručitele bylo aktivováno výzvou splňující zákonem předepsané náležitosti.

Dále se žalovaný vypořádal s jednotlivými odvolacími důvody, přičemž znovu poukázal na své shora uvedené závěry.

Nad jejich rámec žalovaný uvedl, že částečné snížení nedoplatku na DPH, k němuž došlo v průběhu dalších měsíců po termínu splatnosti především z důvodu plateb poukázaných společností E.ON Distribuce, a.s. v rámci smlouvy o dodávce elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů, které byly zajištěny správcem daně podle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty jako daň uhrazená dobrovolně příjemcem zdanitelného plnění, nemá přímou souvislost se vznikem ručitelského závazku. Bez ohledu na snížení celkové výše daňového nedoplatku je tak nutné trvat na tom, že společnost Solar Energy Systems s.r.o. navodila situaci, která jí znemožnila uhradit daň ze zdanitelného plnění za prodej fotovoltaické elektrárny. Závěr, podle něhož žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla o tom, že plátce uskutečňující předmětné zdanitelné plnění se úmyslně dostal do postavení, kdy nemohl daň zaplatit, nebyl vyvozen jen na základě zahájení insolvenčního řízení u poskytovatele zdanitelného plnění. Tato skutečnost totiž byla posuzována v úzké souvislosti s uzavřením dohody, která odložila úhradu kupní ceny za předmětné zdanitelné plnění. Více než roční délka insolvenčního řízení nesouvisí s tím, zda žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se plátce úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, protože tato skutečnost se posuzuje k okamžiku uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Pro obchodování se společnostmi, u nichž bylo zahájeno insolvenční řízení, platí omezení uvedené v § 111 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, které dlužníkovi, pokud insolvenční soud nerozhodne jinak, ukládá povinnost zdržet se od okamžiku, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, nakládání s majetkovou podstatou a s majetkem, který do ní může náležet, pokud by mělo jít o podstatné změny ve skladbě, využití nebo určení tohoto majetku anebo o jeho nikoli zanedbatelné zmenšení. Prodej fotovoltaické elektrárny společností Solar Energy Systems s.r.o. přitom vedl k podstatné změně ve skladbě jejího majetku. Bez ohledu na tuto

pokračování

skutečnost však nebyl úmysl poskytovatele zdanitelného plnění nezaplatit daň spojován pouze se zahájením insolvenčního řízení, nýbrž i s odložením úhrady kupní ceny za prodej fotovoltaické elektrárny.

Žalovaný tedy neshledal žalobkyní uplatněné námitky důvodnými a v důsledku změny organizační struktury finančních orgánů změnil rozhodnutí správce daně pouze v uvedení čísla účtu poskytovatele platebních služeb, na který je žalobkyně jako ručitelka povinna daňový nedoplatek uhradit. V ostatním zůstala výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem nedotčena.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 3. 12. 2015, č. j. 22 Af 82/2013 - 43, uvedené rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku uvedl soud tyto skutečnosti:

Absence upřesnění odkazu na právní předpis ve výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem nebránila žalobkyni poznat, na základě jakých skutečností bylo rozhodováno. Ostatně na nesplnění zákonných podmínek pro vydání této výzvy žalobkyně postavila svou žalobu. Uvedeným opomenutím správce daně tak nedošlo k zásahu do veřejných subjektivních práv žalobkyně. Nedůvodným je rovněž požadavek, aby finanční orgány zasílaly výzvu daňovému dlužníkovi po zastavení insolvenčního řízení. V dané věci po celou dobu řízení před finančními orgány probíhalo také insolvenční řízení, a proto byla v souladu s § 171 odst. 3 daňového řádu vydána výzva daňovému ručiteli bez předchozí upomínky daňového dlužníka. Skutečnosti nastalé po vydání žalobou napadeného rozhodnutí pak nemají na posouzení jeho správnosti žádný vliv, jak vyplývá z § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Oproti tomu jsou důvodné námitky o nesprávném posouzení naplnění podmínek ručení příjemce zdanitelného plnění podle § 109 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Obecně obvyklému běhu věcí odpovídá to, že insolvenční návrh je následován prohlášením úpadku dlužníka a jeho následným řešením v insolvenčním řízení, z čehož vychází i ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu. Zahájené insolvenční řízení tak zpravidla bývá pro finanční orgány indikátorem možnosti naplnění skutkových podstat uvedených v § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Správci daně obou stupňů proto postupovali obvyklým způsobem, když takto uvažovali, nicméně je jim třeba vytknout, že nevzali na vědomí nepravidelný vývoj insolvenčního řízení a náležitě nezhodnotili specifické skutečnosti, které v dané věci nastaly. Jakkoli ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí nebylo insolvenční řízení skončeno, tak faktem zůstává, že v něm ani nebylo soudem rozhodnuto o úpadku domnělého dlužníka. Oba správci daně tak měli k dispozici jen protichůdná tvrzení insolvenčních navrhovatelů a domnělého insolvenčního dlužníka bez autoritativního rozhodnutí orgánu veřejné moci. Proto za situace, kdy žalobkyně v odvolání sice detailně neuvedla důvody neexistence domnělé pohledávky za svým spolukontrahentem, nicméně namítla možnou šikanóznost insolvenčního návrhu a nepravidelný vývoj insolvenčního sporu, kdy po téměř půldruhém roce nebylo rozhodnuto o úpadku, měl se žalovaný s touto skutečností vypořádat. Takto měl postupovat obzvláště za situace, kdy se daňový dlužník snažil splácet nedoplatek, k jehož částečné úhradě dokonce došlo. Žalovaný se však uvedenou námitkou žalobkyně dostatečně nezabýval. Naproti tomu opřel své nedostatečně podložené závěry poukazem

na posunutí splatnosti kupní ceny, které bylo přijatelně vysvětlitelné hospodářskými poměry v odvětví, jehož se týkala předmětná kupní smlouva. Z průběhu insolvenčního řízení mu pak muselo být ze zmíněných důvodů zřejmé, že tvrzení insolvenčních navrhovatelů nejsou nesporná. Za této situace žalovaný nedostal své povinnosti prokázat společnosti Solar Energy Systems s.r.o. úmysl dostat se do postavení, kdy nemohla daň zaplatit. Názor žalovaného, že vědomost ručitele o úmyslně způsobené neschopnosti poskytovatele zdanitelného plnění zaplatit daň se musí posuzovat k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, je sice správný, avšak pro posuzovanou věc nemá žádný význam. Není-li totiž prokázán samotný takový úmysl poskytovatele zdanitelného plnění, je bezpředmětné řešit okamžik vědomí ručitele o něm.

Z těchto důvodů krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc podle odstavce čtvrtého téhož ustanovení vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost, kterou na výzvu soudu doplnil s tím, že ji podává z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, který je uveden v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel namítl, že se při prokazování úmyslu společnosti Solar Energy Systems s.r.o. nezaplatit daň neopíral o pouhá tvrzení insolvenčních navrhovatelů, jak uvádí krajský soud. V žalobou napadeném rozhodnutí především poukázal na to, že společnost Solar Energy Systems s.r.o. neuhradila cenu za fotovoltaickou elektrárnu z titulu smlouvy o dílo ze dne 18. 10. 2010 a zároveň ji podle kupní smlouvy ze dne 24. 11. 2011 prodala žalobkyni, s níž se téhož dne dohodla na odložení kupní ceny až do doby, kdy dojde k zrušení licence k výrobě elektrické energie u společnosti Solar Energy Systems s.r.o. a rozšíření licence u žalobkyně. Finanční orgány přitom zjistily, že tato licence zůstala i nadále společnosti Solar Energy Systems s.r.o., která s žalobkyní uzavřela smlouvu o nájmu movitých věcí ze dne 5. 7. 2012, na základě níž jí žalobkyně pronajala předmětnou fotovoltaickou elektrárnu. V nájemní smlouvě byl sjednán nájem ve výši dvou třetin z ceny vyúčtovaných služeb za výrobu elektřiny a zbývající třetina tohoto výnosu byla určena na sjednané ekonomické a právní služby, mzdy a pojištění. Poskytovatel zdanitelného plnění tak po uzavření nájemní smlouvy fakticky pozbyl veškeré příjmy. Vzhledem k těmto skutečnostem se společnost Solar Energy Systems s.r.o. dostala úmyslně do postavení, kdy nemohla DPH zaplatit. To, že uvedená společnost byla v době uzavření kupní smlouvy s žalobkyní v insolvenčním řízení, proto představuje dílčí skutečnost ve vztahu k prokázání jejího úmyslu nezaplatit DPH z předmětné transakce. Vedení insolvenčního řízení bylo podstatné především k prokázání toho, že se žalobkyně v obchodním styku se společností Solar Energy Systems s.r.o. nechovala obezřetně. Ostatně DPH vztahující se k danému zdanitelnému plnění nebyla daňovou dlužnicí uhrazena ani do současné doby.

Dále stěžovatel namítl, že krajským soudem zmíněná částečná úhrada daňového nedoplatku poskytovatelem zdanitelného plnění byla realizována především platbami poukázanými společností E.ON Distribuce, a.s. v rámci smlouvy o dodávce elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů, které byly správcem daně zajištěny podle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty jako daň uhrazená dobrovolně příjemcem zdanitelného plnění. S ohledem na špatnou platební morálku společnosti Solar Energy Systems s.r.o. se lze

pokračování

přítom domnívat, že bez tohoto postupu by aspoň k částečné úhradě daňového nedoplatku vůbec nedošlo. Přesto bylo v žalobou napadeném rozhodnutí zdůrazněno, že tato skutečnost nemá přímou souvislost se vznikem ručitého závazku. Částečná úhrada nedoplatku však rozhodně nevyvrací úmysl poskytovatele zdanitelného plnění zaplatit daň již od počátku celé transakce.

S ohledem na tyto skutečnosti má stěžovatel za to, že krajský soud zcela nesprávně posoudil právní otázku prokázání úmyslu poskytovatele zdanitelného plnění zaplatit daň, když akcentoval pouze skutečnosti týkající se insolvenčního řízení. Ze strany finančních orgánů však byly skutkové okolnosti případu posouzeny mnohem komplexněji, než uvedl krajský soud, neboť v žalobou napadeném rozhodnutí byla detailně vyličená jednotlivá zjištění a zdůvodněn závěr o úmyslu společnosti Solar Energy Systems s.r.o. neuhradit daň. Z rozhodnutí o odvolání je přitom zcela zřejmé, že insolvenční řízení plnilo jen dílčí skutkovou roli, a odvolací orgán několikrát zdůraznil, které skutečnosti byly pro jím výše uvedený závěr rozhodující. Tyto klíčové skutkové okolnosti posuzovaného případu však krajský soud nevzal vůbec v úvahu, ačkoli byly obsaženy v žalobou napadeném rozhodnutí i ve spisovém materiálu. V důsledku toho krajský soud nesprávně posoudil právní otázku prokázání úmyslu poskytovatele zdanitelného plnění zaplatit daň, když vyšel pouze z některých skutkových zjištění a ta stěžejní naprosto pominul. Krajský soud tak v odůvodnění kasační stížnosti napadeného rozsudku nesprávně dovodil, že finanční orgány neprokázaly úmysl společnosti Solar Energy Systems s.r.o. uvedený v § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, když se dostatečně nezabývaly okolnostmi insolvenčního řízení, byť je z výše uvedeného patrné, že opřely své závěry o jiné skutečnosti.

Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Proto se Nejvyšší správní soud k jednotlivým stížnostním námitkám zabýval správností názoru krajského soudu, že stěžovatel neprokázal společnosti Solar Energy Systems s.r.o. úmysl dostat se do postavení, kdy nemohla zaplatit DPH z prodeje movitých věcí tvořících součást technologického vybavení fotovoltaické elektrárny žalobkyni na základě kupní smlouvy uzavřené dne 24. 11. 2011. Jen na základě tohoto závěru krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost, aniž se zabýval splněním dalších podmínek pro vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, které jsou obsaženy v již zmiňovaných ustanoveních § 171 odst. 1 a 3 daňového řádu a § 109 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

Úmysl poskytovatele zdanitelného plnění dostat se do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, vyjadřuje jeho psychický vztah k jedné ze skutečností uvedených v § 109 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, na jejichž základě vzniká ručení za

nezaplacenou daň z tohoto plnění příjemcem zdanitelného plnění. Podle obecné právní teorie a norem trestního práva hmotného je úmysl těžší formou zavinění než nedbalost, neboť úmysl obsahuje jak složku intelektuální, tak i složku volní, která u nedbalosti chybí. Nicméně o zavinění úmyslné jde i tehdy, jestliže adresát práva věděl, že svým jednáním může způsobit porušení nebo ohrožení zájmu chráněného zákonem, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn. Na této konstrukci zavinění je založen úmysl nepřímý (eventuální), který znamená za jinak stejných okolností nižší stupeň zavinění než úmysl přímý, k němuž je třeba, aby adresát práva chtěl způsobit porušení nebo ohrožení chráněného zájmu. Srozumění je pak variantou vůle, která je od chtění rozdílná. Při srozumění způsobení následku uvedeného v příslušné právní normě není pro jejího adresáta přímým cílem ani nevyhnutelným prostředkem, neboť ten sleduje svým záměrem jiný cíl nebo jím nesleduje žádný cíl. Adresát práva je však srozuměn s tím, že realizace tohoto případného cíle předpokládá způsobení následku významného pro danou oblast práva. Tento následek je jakýmsi vedlejším, nechtěným důsledkem činnosti adresáta práva, s nímž je srozuměn (srov. Jelínek, J. a kol.: Trestní právo hmotné. 2. vydání. Praha: Leges, 2010, str. 218 a násl.).

V posuzované věci je zavinění poskytovatele zdanitelného plnění ve formě nepřímého úmyslu naprosto evidentní. Společnost Solar Energy Systems s.r.o. totiž neuhradila cenu díla za vybudování fotovoltaické elektrárny a její uvedení do provozu na základě smlouvy o dílo ze dne 18. 10. 2010 a následně kupní smlouvou ze dne 24. 11. 2011 prodala movité věci tvořící součást technologického vybavení téže fotovoltaické elektrárny žalobkyni, se kterou se téhož dne dohodla na odložení kupní ceny až do převodu licence k výrobě elektrické energie. Za této situace plátcí, který uskutečnil předmětné zdanitelné plnění, muselo být zřejmé, že nebude mít dostatek finančních prostředků na zaplacení DPH z tohoto plnění. Navíc závěru, podle něhož společnost Solar Energy Systems s.r.o. při uskutečnění prodeje fotovoltaické elektrárny žalobkyni věděla, že se může dostat do postavení, kdy nebude schopna daň zaplatit, a pro případ, že takové porušení zájmu chráněného zákonem o dani z přidané hodnoty způsobí, s tím byla srozuměna, nasvědčuje i další vývoj událostí. Daňový dlužník totiž DPH vztahující se k předmětnému zdanitelnému plnění nezaplatil a její malá část byla uhrazena především platbami zajištěnými správcem daně podle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty. Dále držitelem licence k výrobě elektrické energie zůstala po uzavření kupní smlouvy ze dne 24. 11. 2011 i nadále společnost Solar Energy Systems s.r.o., která získala předmětnou fotovoltaickou elektrárnu do nájmu na základě smlouvy o nájmu movitých věcí ze dne 5. 7. 2012 s tím, že dvě třetiny příjmů z ceny vyúčtovaných služeb za výrobu elektřiny bude odvádět žalobkyni, a to již zpětně od prosince 2011. Tím poskytovatel zdanitelného plnění přišel o jediný zdroj, ze kterého mohl plnit svou daňovou povinnost.

Na závěru o nepřímém úmyslu společnosti Solar Energy Systems s.r.o. nezaplatit daň z uvedeného zdanitelného plnění nemůže nic změnit ani průběh insolvenčního řízení, který se měl podle názoru krajského soudu vyznačovat přílišnou délkou a sporností tvrzení insolvenčních navrhovatelů. Insolvenční řízení vedené u poskytovatele zdanitelného plnění totiž představovalo jen jeden z několika důvodů, na základě nichž měl stěžovatel za prokázané naplnění podmínek pro ručení za nezaplacenou daň příjemcem zdanitelného plnění. Jestliže se tedy odvolací orgán blíže nezabýval netypickým průběhem insolvenčního řízení, jež mělo být podle tvrzení žalobkyně po vydání rozhodnutí o odvolání zastaveno, nemůže to nic změnit na správnosti jeho závěru, že se společnost Solar

pokračování

Energy Systems s.r.o. úmyslně dostala do postavení, kdy nemohla zaplatit daň z předmětného zdanitelného plnění. Tento názor opřel stěžovatel především o nedostatek finančních prostředků poskytovatele zdanitelného plnění k úhradě DPH, který byl způsobený především uzavřením dohody o posunutí splatnosti kupní ceny za prodej movitých věcí tvořících součásti technologického vybavení fotovoltaické elektrárny. Uvedený postup se možná dá vysvětlit hospodářskými poměry v odvětví, jehož se kupní smlouva týkala, jak uvádí krajský soud. Nicméně tento cíl, který poskytovatel zdanitelného plnění dohodou o odložení splatnosti kupní ceny případně sledoval, způsobil následek spočívající v tom, že se dostal do postavení, kdy bez obdržení kupní ceny nemohl zaplatit daň z tohoto plnění. S tímto porušením zákonem chráněného zájmu na řádné úhradě DPH tedy byla společnost Solar Energy Systems s.r.o. v době uskutečnění zdanitelného plnění srozuměna, byť uvedený následek mohl být pouze vedlejším důsledkem její ekonomické činnosti.

Z uvedených důvodů se v dané věci stěžovateli podařilo prokázat, že se poskytovatel zdanitelného plnění úmyslně dostal do postavení, kdy nemohl DPH z tohoto plnění zaplatit, a proto v tomto směru není žalobou napadené rozhodnutí nezákonné. Krajský soud tak posoudil tuto právní otázku nesprávně, v důsledku čehož je naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí. Krajský soud tak v dalším řízení bude vycházet z toho, že se stěžovateli podařilo prokázat úmysl poskytovatele zdanitelného plnění dostat se do postavení, kdy nemohl daň zaplatit. Proto především posoudí, zda žalobkyně o tomto úmyslu v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění věděla nebo vědět měla a mohla. Touto další podmínkou pro ručení příjemce zdanitelného plnění uvedenou v § 109 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se totiž krajský soud doposud nezabýval, jak již bylo zmíněno.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. i o nákladech řízení o této kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. dubna 2016

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu