



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Pavlínky Vrkočové v právní věci žalobkyně: **Collector Electric CZ s.r.o.**, IČ 28597818, 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 16. 11. 2016, č. j. 22 Af 82/2013 - 65,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 11. 2016, č. j. 22 Af 82/2013 - 65, **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 milionů 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. Zbývající 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. Zbývající 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 ručitélského 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 (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, 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

pokračování

změně ve skladbě jejího majetku. Bez ohledu na tuto 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. Nejvyšší správní soud však uvedený rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 28. 4. 2016, č. j. 4 Afs 294/2015 - 23, a věc vrátil k projednání Krajskému soudu v Ostravě. Ve zrušujícím rozsudku uvedl, že v posuzované věci je zavinění poskytovatele zdanitelného plnění ve formě nepřímého úmyslu evidentní. Společnost Solar Energy Systems s.r.o. 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. Daňový dlužník navíc 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.

Nejvyšší správní soud doplnil, že 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 Energy Systems s.r.o. úmyslně dostala do postavení, kdy nemohla zaplatit daň z předmětného zdanitelného plnění.

Nejvyšší správní soud uzavřel rozsudek s tím, že se žalovanému podařilo prokázat úmysl poskytovatele zdanitelného plnění dostat se do postavení, kdy nemohl daň zaplatit. Krajský soud pak zavázal, aby posoudil, zda žalobkyně o tomto úmyslu v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění věděla nebo vědět měla a mohla.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 16. 11. 2016, č. j. 22 Af 82/2013 - 65, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že zkoumal otázku, zda žalobkyně jako příjemce zdanitelného plnění a plátce DPH v okamžiku uskutečnění tohoto plnění věděla nebo měla a mohla vědět, že se společnost Solar Energy Systems s. r. o., úmyslně dostala do postavení, v němž nemohla DPH zaplatit. Podle § 21 odst. 1 ve spojení s § 21 odst. 2 písm. a) a § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty měla společnost Solar Energy Systems s. r. o., povinnost DPH zaplatit bez ohledu na to, zda za zdanitelné plnění přijala úplatu. Krajský soud uvedl, že ke dni uzavření kupní smlouvy se v insolvenčním rejstříku nenacházelo žádné vyjádření dlužníka Solar Energy Systems s. r. o. k insolvenčnímu návrhu ani žádné dokumenty o jeho jmění a majetkových poměrech. Dále doplnil, že úpadek musí být prokázán, a to zpravidla při jednání (§ 132 odst. 1, § 133 insolvenčního zákona), a proto samotný fakt zahájení insolvenčního řízení nesvědčí o zavinění žalobkyně.

Krajský soud konstatoval, že pokud žalobkyně chtěla v elektrárně vyrábět elektřinu, musela mít právě k této konkrétní provozovně nebo k výrobnímu zařízení licenci od Energetického regulačního úřadu. Podle krajského soudu je zásadní, že pro získání licence musela žalobkyně prokázat užívací (např. vlastnické) právo k zařízení. Krajský soud podotkl, že dokud žalobkyně neměla licenci, nemohla zde vyrábět elektřinu a kupní smlouva proto ještě neměla žádný ekonomický smysl. Jako vlastník se proto žalobkyně rozhodla, že FVE pronajme společnosti Solar Energy Systems s. r. o., aby jí poskytla právní titul k další výrobě elektřiny a sobě zajistila nájemné, když ještě sama elektřinu vyrábět nemohla. Podle krajského soudu je z tohoto důvodu pochopitelný převod vlastnického práva kupní smlouvou, odklad splatnosti kupní ceny i pronajmutí FVE. Též vysvětlení žalobkyně ve vztahu k problémům se získáním licence kvůli insolvenčnímu řízení je pod dojmem § 10 odst. 3 písm. b) zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon) ve znění pozdějších předpisů, přijatelné.

Krajský soud doplnil, že „[n]a rozdíl od společnosti Solar Energy Systems, s. r. o., která si byla vědoma své komplexní hospodářské situace, žalobcovo nedbalostní zavinění se vztahuje pouze k vědomosti o skutečnosti, že byl podán insolvenční návrh, jehož důvodnost nebyla ke dni uzavření smlouvy zřejmá, a dále lze do okruhů skutečností, které jako kupující vědět mohl, zařadit otázky týkající se výnosu z výroby elektrické energie předmětem koupě. Tyto skutečnosti však ve svém souhrnu neprokazují nepřímý úmysl společnosti Solar Energy Systems, s. r. o. Ten vyplývá až z toho, že ke zmíněným skutečnostem přistoupí zhodnocení poměru příjmů a výnosů této společnosti, jakož i absence úspor z dřívějšího podnikání této společnosti.“ Podle krajského soudu lze dovodit, že kupující měl a mohl mít představu o výnosnosti předmětu koupě, avšak nelze mu klást za vinu, pokud nevěděl o celkových hospodářských poměrech svého právního předchůdce, resp. nelze po něm požadovat vědomost o tom, že tento předchůdce neměl prostředky k úhradě DPH.

Proti uvedenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní namítl, že krajský soud zaměnil podmínky vědomostního testu u žalobkyně, který posoudil optikou úmyslného zavinění. Uvedl, že u žalobkyně jakožto ručitele postačuje nedbalostní zavinění, a proto není nutné požadovat natolik přísné povědomí o rozhodných skutečnostech, jak to učinil krajský soud. Stěžovatel upozornil, že finanční orgány závěr, podle něhož žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla o tom, že se Solar

pokračování

Energy Systems s. r. o. úmyslně dostala do postavení, kdy nemohla zaplatit daň, nespojovaly jen se skutečností, že bylo s uvedenou společností zahájeno insolvenční řízení. Dále stěžovatel doplnil, že finanční orgány „(...)uvedené skutečnosti posuzovaly v úzké souvislosti s uzavřením dohody mezi poskytovatelem zdanitelného plnění a žalobcem, který odložil úhradu kupní ceny za předmětné zdanitelné plnění, a povědomosti žalobce o výnosu z výroby elektrické energie.“ Stěžovatel poukázal na to, že již v době uzavření kupní smlouvy bylo zahájeno se Solar Energy Systems s. r. o., insolvenční řízení, přičemž jí byla uložena povinnost podle § 111 odst. 1 insolvenčního zákona. Žalobkyně následně uzavřela dohodu se Solar Energy Systems s. r. o., kterou odložila úhradu kupní ceny. Navíc žalobkyně měla povědomost i o výnosech z výroby elektrické energie (tedy i to, že by výnos společnosti Solar Energy Systems s. r. o. z pronajaté fotovoltaické elektrárny mohl být konzumován ze 2/3 cenou nájmu a z 1/3 za výdaje za ekonomické a právní služby, ostrahu FVE a její běžnou údržbu), a mělo ji tak být zřejmé, že společnost Solar Energy Systems, s. r. o. nebude schopna DPH uhradit. Stěžovatel doplnil, že „(...) nikterak nerozporuje, že úpadek musí být prokázán, ale již nemůže souhlasit s názorem, že zahájení insolvenčního řízení nesvědčí o žalobcově zavinění. Žalobce měl vědět, že u poskytovatele zdanitelného plnění probíhá insolvenční řízení, se kterým je svázána povinnost dle ust. § 111 odst. 3 IZ, tudíž musel též vědět, že převod majetku spolu s výše uvedeným (dohoda, která odložila úhradu kupní ceny a povědomost žalobce o výnosu z výroby elektrické energie), je snahou (úmyslem) o krácení věřitelů poskytovatele zdanitelného plnění, tudíž mohl vědět i to, že má obchodní společnost Solar Energy Systems s.r.o. v úmyslu se dostat do postavení, kdy nemůže zaplatit DPH. Stěžovatel uvedl, že výše uvedené skutečnosti prokazují, že se žalobkyně bez přiměřených důvodů spoléhala na to, že se Solar Energy Systems s. r. o. nedostane do postavení, v němž nebude schopna DPH zaplatit. Stěžovatel dále odkázal na správní spis, odůvodnění svého rozhodnutí i vyjádření k žalobě a navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 11. 2016, č. j. 22 Af 82/2013 - 65, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že ji stěžovatel podal z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podle tohoto ustanovení „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud shledal, že žalobkyně mohla a měla 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. Podle Nejvyššího správního soudu 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.

Jelikož krajský soud uvedenou právní otázku posoudil nesprávně, byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku. Krajský soud v dalším řízení podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

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

V Brně dne 20. dubna 2017

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu