

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Ladislava Derky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Dodávky automatizace, spol. s r. o.**, IČO 60779969, se sídlem 1. máje 34/120, Ostrava - Vítkovice, zast. JUDr. Irenou Hučkovou, advokátkou se sídlem Věšínova 2877/7a, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2015, čj. 3884/15/5200-20443-711458, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 5. 2017, čj. 22 Af 25/2015–33,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 5. 2017, čj. 22 Af 25/2015–33 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 22. 1. 2014 vyzval podle § 109 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH), žalobce jako ručitele k zaplacení daně z přidané hodnoty ve výši 1 186 298 Kč, namísto společnosti Arrow line, a. s., v likvidaci (dále jen „daňový dlužník“). Žalovaný odvolání žalobce zamítl rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku. Krajský soud v Ostravě na základě žaloby rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] Správce daně své rozhodnutí vyzvat žalobce k platbě odůvodnil tím, že dne 27. 9. 2013 vystavil daňový dlužník daňové doklady, které byly označeny v číselné řadě

20131031, 20131032 a 20131033 s datem uskutečnění zdanitelného plnění shodným s datem vystavení; odběratelem byl žalobce. Žalobce i daňový dlužník byli ke dni uskutečnění obchodní transakce registrováni jako plátci DPH. Předmětem plnění byla dodávka výkresové dokumentace „akumulátorové lokomotivy 710.210.5“, „kójového tahače KT 3710“ a užitného vzoru „manipulátor pro manipulaci s nejméně jedním železničním vozem“ v souhrnné hodnotě 5 649 039 Kč, čemuž odpovídala DPH v základní sazbě ve výši 1 186 298,20 Kč. Vystavitelem daňových dokladů byl Ing. Jiří Hučka.

[3] Daňové přiznání za zdaňovací období září 2013, ve kterém byly uvedené doklady zahrnuty, podal žalobce dne 25. 10. 2013 a daňový dlužník dne 24. 10. 2013. Na základě těchto přiznání byla stanovena daň z přidané hodnoty, výsledná daňová povinnost ve výši 1 395 512 Kč, splatná 25. 10. 2013, však nebyla uhrazena. Ode dne 21. 10. 2013 čelí daňový dlužník insolvenčnímu návrhu spojenému s návrhem na prohlášení konkursu, navrhovatelem je Československá obchodní banka, a. s. Od počátku kalendářního roku 2013 jde již o třetí návrh ze strany věřitelů. Správce daně proto uzavřel, že na základě personálního propojení žalobce a daňového dlužníka osobou Ing. Jiřího Hučky žalobce měl a mohl vědět, že se daňový dlužník úmyslně dostane do situace, ve které nemůže DPH zaplatit, a proto se žalobce stal ručitelem za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

[4] Žalobce v odvolání proti výzvě k zaplacení daně mimo jiné zpochybnil, že by Ing. Jiří Hučka jako prokurista společnosti žalobce a zároveň účetní daňového dlužníka mohl mít ke dni 27. 9. 2013 informace o tom, že daň nebude úmyslně uhrazena.

[5] Žalovaný se ztotožnil se závěrem, podle kterého žalobce buď věděl, nebo vědět měl a mohl, že daň na dotyčných fakturách nebude úmyslně zaplacena. Vycházel z toho, že k úhradě zdanitelného plnění došlo započtením pohledávek dne 27. 9. 2013 na základě dohody o vzájemném započtení pohledávek a závazků. Transakce mezi daňovým dlužníkem a žalobcem generovala příjmy v řádu miliónů korun, ale v důsledku započtení žalobce za plnění přímo nezaplatil, a daňový dlužník se tak vědomě připravil o možnost získat finanční prostředky, jež by k úhradě daňové povinnosti plně postačovaly. Mezi daňovým dlužníkem a žalobcem je personální propojení prostřednictvím Ing. Jiřího Hučky. Ten za měsíce květen, červen a červenec roku 2013 sestavoval daňové přiznání k DPH; za červen a červenec daň z přidané hodnoty zaplacena nebyla, za zdaňovací období měsíce srpna vznikl daňovému dlužníkovi nadměrný odpočet ve výši 6 500 Kč a za září 2013 daň nezaplatil. Kromě interních informací o daňovém dlužníku měl žalobce k dispozici i veřejně dostupné informace, ze kterých mu bylo známo, že k 23. 4. 2013 a k 11. 6. 2013 na něho byly podány dva insolvenční návrhy. Daňový dlužník se v roce 2013 zbavoval majetku. Od prvého čtvrtletí roku 2013 byl v prodlení s úhradami svých závazků vůči peněžním institucím a v listopadu 2013 odstoupil od smlouvy o poskytnutí účelové podpory formou dotace z 9. 2. 2011, dotaci 6 425 000 Kč ale nevrátil. Žalovaný proto rozhodnutí správce daně potvrdil a odvolání zamítl.

[6] Krajský soud uvedl, že úprava § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH vychází z článku 205 Směrnice Rady 206/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a měla zabránit zejména kolotočovým podvodům. Krajský soud zdůraznil, že pro vznik ručení podle citovaného ustanovení zákona nestačí prokázat vědomost o špatné finanční

pokračování

situaci daňového dlužníka ani o vstupu daňového dlužníka do likvidace, neboť by se jednalo o nepřípustný rozšiřující výklad podmínek pro vznik ručitelské odpovědnosti podle tohoto ustanovení v rozporu s principem právní jistoty. Zákon pro vznik ručitelské odpovědnosti předpokládá alespoň nevědomou nedbalost, která musí být jednoznačně prokázána tak, aby přenesení daňové zátěže na třetí subjekt bylo slučitelné s principem proporcionality, tedy aby opravdu postihlo ten případ, kdy se tento třetí subjekt - alespoň nevědomě nedbale – účastní daňového podvodu. Nevědomá nedbalost potenciálního ručitele se vztahuje k úmyslnému zavinění daňového dlužníka dostat se do situace, kdy nemůže zaplatit daň.

[7] Krajský soud odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu, který v rozhodnutí ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, definoval některé indicie svědčící o úmyslu daňového dlužníka dostat se do situace, kdy nemůže zaplatit daň, přičemž neověření, resp. nerespektování existence těchto indicií potenciálním ručitelem a obchodním partnerem daňového dlužníka považoval za naplnění nevědomé nedbalosti. Jsou jimi neobvyklá cena obchodované komodity, dlouhodobě nestandardní způsob obchodování (obchodování s nově založenými společnostmi s minimálním základním kapitálem, jež svou nabídku veřejně neprezentují, jejichž sídlo se nachází v rodinných domech či bytech apod.) a absence účinných vnitřních kontrolních mechanismů. Žalovaný existenci těchto indicií na straně daňového dlužníka a jejich neověření či nerespektování žalobcem nezjistil. Své dokazování zaměřil výhradně k tomu, jaká byla ekonomická situace daňového dlužníka a k personálnímu propojení mezi žalobcem a daňovým dlužníkem v osobě Ing. Hučky, z čehož dovodil, že žalobce měl vědět o špatné finanční situaci daňového dlužníka, což jsou okolnosti sice pro dokreslení celkové situace nepochybně významné, nicméně na vznik ručení žalobce nemají vliv. Stejně tak jsou nepodstatné okolnosti, které nastaly až po uskutečnění zdanitelného plnění (vstup daňového dlužníka do likvidace, odstoupení Technické agentury České republiky od smlouvy s daňovým dlužníkem o poskytnutí účelové podpory formou dotace z 9. 2. 2011, insolvence daňového dlužníka). Krajský soud se ztotožnil s názorem žalobce, že Ing. Jiří Hučka z pozice externího účetního nemohl chování daňového dlužníka ovlivnit a z jeho působení, které trvalo krátkou dobu (přibližně 3 měsíce) před uskutečněním předmětného zdanitelného plnění, bez dalšího nevyplývá, že by o úmyslech daňového dlužníka cokoliv věděl.

[8] Závěr žalovaného o vědomosti žalobce o úmyslu daňového dlužníka dostat se do postavení, kdy nemůže zaplatit daň, je tak podle krajského soudu bez dalších zjištění pouze spekulativní. Alespoň nevědomá nedbalost žalobce, který by se vztahovala k úmyslu daňového dlužníka dostat se do postavení, kdy nebude schopen zaplatit daň, ze skutkových zjištění nevyplývá. Zjištěný skutkový stav tak nenaplňuje skutkovou podstatu ručení podle § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, žalovaný toto ustanovení aplikoval nesprávně. Jeho rozhodnutí zhodnotil krajský soud jako nezákonné, podle § 78 odst. 1 s. ř. s. je zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Shrnutí argumentů v kasační stížnosti žalovaného a vyjádření žalobce

[9] Proti rozsudku podal žalovaný (dále jen stěžovatel) kasační stížnost. Namítl, že jeho závěr o vědomosti žalobce o úmyslu daňového účastníka ocitnout se v postavení, kdy

nebude moci zaplatit DPH, nebyl spekulativní. Jak stěžovatel uvedl v rozhodnutí o odvolání, žalobce prostřednictvím svého prokuristy Ing. Hučky, který byl zároveň účetním daňového dlužníka, věděl, že daňový dlužník daň nezaplatí. Daňový dlužník se zbavil veškerých významných zakázek (některé za něho zajistil žalobce), rozprodal majetek, neplnil daňové povinnosti a namísto úhrady od žalobce zvolil platbu předmětných faktur formou započtení. V rámci odvolacího řízení na základě požadavku stěžovatele správce daně doplnil dokazování, a prokázal tak úmysl daňového účastníka dostat se do postavení, ve kterém nebude moci zaplatit DPH. V souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu stěžovatel seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Kromě toho napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť se konkrétně nevyjadřuje k argumentaci stěžovatele. Odůvodnění rozsudku nemá návaznost na konkrétní skutkové okolnosti věci a bylo by možné je bez dalšího užít v jiných obdobných případech.

[10] Žalobce ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, Vědomost o úmyslu daňového dlužníka dostat se do situace, ve které nebude moci zaplatit DPH, nelze dovodit jen z toho, že prokurista žalobce Ing. Hučka po krátkou dobu před uskutečněním zdanitelného plnění byl i externím účetním daňového dlužníka. Žalobci proto nevznikla ručitelská povinnost. Tím, že žalobce uhradil za daňového dlužníka více než 1 000 000 Kč, se dostal do postavení, ve kterém nebyl schopen plnit své závazky a byl nucen podat na sebe insolvenční návrh s návrhem na prohlášení konkursu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. Napadený rozsudek přezkoumal Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil nejprve námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl několik důvodů, pro které rozhodnutí stěžovatele zrušil. Vytkl mu, že nezjišťoval existenci okolností svědčících o úmyslu plátce DPH přivodit si neschopnost zaplatit daň ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, že se soustředil pouze na ekonomickou situaci daňového dlužníka a jeho propojení s žalobcem, a též na nepodstatné okolnosti, které nastaly až po datu uskutečnění zdanitelného plnění. Podle krajského soudu činnost Ing. Jiřího Hučky v pozici prokuristy žalobce a zároveň po dobu tří měsíců externího účetního daňového dlužníka nepostačuje k tomu, aby založila byť i jen nevědomou nedbalost na straně žalobce, jež by dle § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH způsobila vznik ručení žalobce za daň nezaplacenou daňovým dlužníkem. Je tedy zřejmé, že krajský soud svůj rozsudek srozumitelně odůvodnil, jeho rozhodnutí je přezkoumatelné.

[13] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že krajský soud vydal svůj rozsudek poté, kdy byl zjištěn úpadek žalobce, a to usnesením ze dne 7. 2. 2017. V prvé řadě se proto dále zabýval tím, zda nebylo řízení u krajského soudu přerušeno dle § 140a insolvenčního

pokračování

zákona, tudíž jestli neporušil krajský soud zákon tím, že v řízení pokračoval i po zveřejnění usnesení o úpadku dne 7. 2. 2017 v insolvenčním rejstříku, jímž se stalo toto usnesení účinným (§ 89 odst. 1 insolvenčního zákona). Dále Nejvyšší správní soud v této souvislosti zkoumal i okolnost, zda může sám pokračovat v řízení o kasační stížnosti a rozhodnout, navíc s přihlédnutím k okolnosti, že v průběhu tohoto řízení byl usnesením ze dne 13. 6. 2017 prohlášen konkurs na majetek žalobce.

[14] Dne 10. 7. 2018 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 4 As 149/2017 – 121 učinil právní závěr, že „[s]*kutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a, 140b a 140c insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.*“ Uvedený právní závěr opřel zejména o to, že:

a) Mohou-li orgány veřejné správy zásadně (tj. až na insolvenčním zákonem stanovené výjimky) uplatňovat své pravomoci vůči dlužníkovi i po dobu účinnosti rozhodnutí o úpadku, musí být i po tuto dobu dlužníkovi zaručena účinná soudní kontrola vůči takovémuto jednání veřejné správy.
b) Ve správním soudnictví je předmětem soudního řízení jednání veřejné správy na rozdíl od civilního řízení v oblasti soukromého práva, ve kterém je předmětem řízení zpravidla návrh na plnění.
c) V případě sankce za veřejnoprávní delikt [dle insolvenčního zákona mimosmluvní sankce ve smyslu jeho § 170 písm. d)] lze velmi obtížně dovodit, že by soudní ochrana vůbec byla poskytnuta.
d) Výsledek řízení ve správním soudnictví může mít zásadní význam pro insolvenční řízení, neboť může přímo či nepřímo ovlivnit majetkové poměry dlužníka, a tedy se týkat majetkové podstaty ve smyslu terminologie insolvenčního zákona.

[15] Rozšířený senát v uvedeném rozsudku dále vyslovil, že „[r]*ozhodnutí o úpadku (a obecně vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem) proto nemůže mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, zejména na možnost v takovém již zahájeném řízení pokračovat a vydat v něm rozhodnutí a dosud nezahájené řízení zahájit a vést, jakož i ve všech uvedených případech uplatnit opravné prostředky, připouští-li je právní úprava správního soudnictví (typicky kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví), a řízení o takových opravných prostředcích vést.*“

[16] Z uvedeného právního hodnocení je zřejmé, že krajský soud postupoval správně, pokud i po rozhodnutí insolvenčního soudu o zjištění úpadku žalobce pokračoval v řízení a ve věci rozhodl. Ani skutečnost, že v průběhu kasačního řízení insolvenční soud prohlásil konkurs na majetek žalobce, nemá vliv na pokračování řízení o kasační stížnosti (nepřerušuje se řízení dle § 263 odst. 1 insolvenčního zákona), neboť právní závěry učiněné rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu platí ve vztahu k insolvenčnímu řízení jako celku, nikoliv pouze k jeho etapě od zjištění úpadku do rozhodnutí o způsobu řešení úpadku. Navíc v této věci se nemůže § 263 odst. 1 insolvenčního zákona uplatnit i z toho důvodu, že žalobce již plně uspokojil pohledávku stěžovatele spočívající ve vyměřené DPH z důvodu ručitelského závazku žalobce dle § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 30. 11. 2013, tudíž zde není žádná pohledávka věřitele – stěžovatele, která by

měla být uspokojena z majetkové podstaty. Nejvyšší správní soud proto uzavírá – probíhá-li řízení ve věcech správního soudnictví před krajským soudem či před Nejvyšším správním soudem, toto řízení se nepřerušuje dle § 263 odst. 1 insolvenčního zákona, je-li prohlášen konkurs na majetek účastníka tohoto řízení.

[17] Nejvyšší správní soud se proto mohl zabývat důvodností námitek stěžovatele.

[18] V prvé řadě Nejvyšší správní soud poznamenává, že závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku z 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, nejsou v dané věci využitelné, neboť právní podstata sporu byla jiná – soud řešil otázku daňového podvodu v souvislosti se vzneseným nárokem na nadměrný odpočet DPH, nikoliv ručení za neodvedenou DPH. Též skutkové okolnosti, na základě kterých soud dovodil úmysl plátce daně dostat se do situace, kdy nemůže zaplatit daň, jsou oproti věci 2 Afs 15/2014 rozdílné. Nemá proto žádný právní význam, že žalovaný netvrdil existenci skutkových okolností nastalých v citované věci.

[19] Stěžovatel namítá, že jeho rozhodnutí není – jak tvrdí krajský soud – založeno na spekulacích, ale na důkladně zjištěném skutkovém stavu. Podle krajského soudu nestačí prokázat vědomost o špatné finanční situaci dlužníka ani o jeho vstupu do likvidace; stěžovatel však nesetrval u zjištění, že žalobce věděl o špatné finanční situaci dlužníka (*poznámka o vstupu do likvidace není jasná, před 27. 9. 2013 nic takového nenastalo*), nýbrž podrobně zkoumal a vysvětlil řadu konkrétních okolností ukazujících na těsné vztahy mezi žalobcem a dlužníkem. Tyto okolnosti krajský soud nezohlednil.

[20] S těmito výhradami NSS souhlasí. Podle § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 30. 11. 2013: *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 jeho uskutečnění 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.* U plátce tedy postačí nevědomá nedbalost (vědět měl a mohl); úmysl dlužníka může být i nepřímý (tj. věděl, že svým jednáním může způsobit porušení nebo ohrožení zájmu chráněného zákonem, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn).

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou opakovaně zahájených insolvenčních řízení, která směřovala vůči dlužníkovi. Časová následnost jednotlivých okolností souvisejících s insolvenčním řízením daňového dlužníka je pro věc podstatná: je z ní zřejmé, že již v bezmála půlroce předcházejícím zdanitelnému plnění z 27. 9. 2013 byly veřejně dostupné informace o tom, že daňový dlužník dluží svým zaměstnancům. Žalobce si však tyto informace nevyhledal.

[22] První insolvenční řízení vůči daňovému dlužníkovi bylo zahájeno dne 23. 4. 2013 na základě insolvenčního návrhu věřitelky (řízení bylo vedeno u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. KSOS 25 INS 11396/2013). Podle insolvenčního návrhu věřitelka byla zaměstnankyní daňového dlužníka. Toto insolvenční řízení bylo zastaveno usnesením ze dne 3. 5. 2013 na základě zpětvzetí insolvenčního návrhu. K insolvenčnímu návrhu se

pokračování

připojili další tři věřitelé (opět označeni jako zaměstnanci dlužníka), avšak již po vydání usnesení o zastavení řízení, tudíž se nepřipojili k řízení dle § 107 odst. 1 insolvenčního zákona.

[23] Další insolvenční řízení bylo zahájeno dne 11. 6. 2013 na základě insolvenčního návrhu věřitele (jednoho ze tří věřitelů, kteří se pokusili připojit k předchozímu insolvenčnímu řízení) a bylo vedeno pod sp. zn. KSOS 25 INS 16369/2013. Tento insolvenční návrh byl odmítnut usnesením ze 14. 6. 2013 dle § 128 odst. 1 insolvenčního zákona mj. z důvodu, že věřitel netvrdil existenci dalšího věřitele.

[24] Poté bylo zahájeno další insolvenční řízení vůči daňovému dlužníkovi dne 21. 10. 2013 na základě návrhu Československé obchodní banky, a. s., ve které tento věřitel tvrdil pohledávky vč. příslušenství po splatnosti v celkové výši 2 120 516,32 Kč se splatností počínající v březnu 2013 a uváděl existenci dalších dvou věřitelů, a to Úřadu práce ČR – pobočky v Ostravě s pohledávkou v celkové výši 45 247 Kč z důvodu vyplacených mzdových nároků zaměstnanců dlužníka, splatnou od 24. 5. 2013, a dále společnosti SATON, s. r. o., s pohledávkou ze smlouvy o dílo v celkové výši 150 830 Kč, splatnou od 1. 5. 2013. Navrhovatel dále v návrhu uvedl, že dlužník nemá žádný majetek (insolvenční řízení je vedeno pod sp. zn. KSOS 25 INS 29472/2013). V podání ze dne 2. 1. 2014 likvidátor dlužníka potvrdil předlužení dlužníka včetně existence pohledávek věřitelů označených v insolvenčním návrhu, v seznamu závazků uvedl jejich celkovou výši 43 008 445,96 Kč. Usnesením ze dne 3. 2. 2014, které nabylo právní moci, byl zjištěn úpadek daňového dlužníka a na jeho majetek byl prohlášen konkurs. Do insolvenčního řízení se přihlásili věřitelé s 82 přihláškami svých pohledávek.

[25] Ačkoli insolvenční řízení zahájená dne 23. 4. 2013 a 11. 6. 2013 skončila zastavením nebo odmítnutím, tj. soud tehdy ještě nevyslovil, že daňový dlužník je v úpadku, měla minimálně zvýšit žalobcovu obezřetnost vůči tomu, v jaké ekonomické situaci se daňový dlužník nachází a zda bude schopen dostát svým daňovým povinnostem.

[26] Napadené rozhodnutí stěžovatele upozornilo nejen na tyto dva insolvenční návrhy, ale poukázalo také na propojenost žalobce s daňovým dlužníkem prostřednictvím Ing. Jiřího Hučky (a volněji i prostřednictvím dalších osob), na dlužníkův prodej majetku v hodnotě několika milionů Kč v době předcházející zdanitelnému plnění ze dne 27. 9. 2013, na vzájemné započtení pohledávek, a na to, že žalobce zastoupil dlužníka v zakázce, ze které mu měly plynout příjmy. Tyto okolnosti považuje Nejvyšší správní soud za právně podstatné pro splnění podmínek ustanovení § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 30. 11. 2013. Krajský soud se naproti tomu těmto jednotlivým okolnostem konkrétně nevěnoval, protože vycházel z toho, že zmíněné ustanovení se má užít jen v případě daňového podvodu, a ten tu prokázán nebyl. S tím ale NSS nesouhlasí: daňový podvod bude typickou, ale ne výlučnou situací, v níž se uplatní ručení příjemce zdanitelného plnění. Podezřelé okolnosti, které NSS vymezil ve výše citovaném rozsudku ve věci 2 Afs 15/2014, tedy nejsou jediné možné. Ačkoli v této věci nešlo o daňový podvod v řetězci dodavatelů, má NSS za to, že stěžovatel unesl své důkazní břemeno ve vztahu k naplnění podmínek § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

[27] Pro aplikaci uvedeného ustanovení musí být v prvé řadě splněna podmínka, že daňový dlužník se v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění dostal do postavení, že nemohl zaplatit DPH a že byl s tímto svým postavením přinejmenším srozuměn (tj. že byl naplněn aspoň nepřímý úmysl). Z informací uvedených v insolvenčním rejstříku ke dvěma insolvenčním řízením zahájeným dne 23. 4. a 11. 6. v r. 2013 plyne, že daňový dlužník nebyl schopen v době předcházející podaným insolvenčním návrhům platit mzdu svým (přinejmenším některým) zaměstnancům. Tato okolnost významně vypovídá o ekonomickém a finančním stavu daňového dlužníka, neboť pokud nejsou obchodní společnosti už schopny platit mzdu svým zaměstnancům (obvykle k neplnění těchto závazků v případě obchodních či přímo existenčních problémů přistupují podnikatelé až zcela naposled), lze s velkou dávkou jistoty usuzovat, že se nacházejí ve stavu úpadku (viz § 3 odst. 1 insolvenčního zákona, podle kterého se dlužník nachází v úpadku i tehdy, má-li nejméně dva věřitele, z nichž každý má nejméně jednu pohledávku aspoň 30 dnů po splatnosti, které dlužník není schopen plnit).

[28] O neschopnosti daňového dlužníka hradit mzdu svým zaměstnancům svědčí též pohledávka Úřadu práce ČR – pobočky v Ostravě, označená v insolvenčním návrhu Československé obchodní banky se splatností od 24. 5. 2013 (tj. čtyři měsíce před zdanitelným plněním ze dne 27. 9. 2013). O stavu úpadku již v době předcházející září 2013 svědčí též existence dalších pohledávek splatných v březnu 2013 a v květnu 2013 dvou věřitelů tvrzených v insolvenčním návrhu Československé obchodní banky. Existenci a splatnost pohledávek označených v insolvenčním návrhu daňový dlužník v insolvenčním řízení potvrdil. Kromě toho sám dlužník v podání z 2. 1. 2014 tvrdil, že celková výše jeho dluhů dosahuje 43 008 445,96 Kč. Nelze reálně předpokládat, že by všechny tyto dluhy vznikly až po datu 27. 9. 2013.

[29] Dohodou o započtení z 27. 9. 2013 zanikly na jedné straně pohledávky daňového dlužníka vyúčtované třemi fakturami č. 20131031, 20131032 a 20131033 z 27. 9. 2013 a na druhé straně pohledávky žalobce vyúčtované celkem 46 fakturami. I z neobvykle vysokého počtu těchto faktur žalobce lze usuzovat, že významná část těchto pohledávek byla po lhůtě splatnosti vzhledem k neschopnosti daňového dlužníka platit své závazky. Daňový dlužník si nepochybně musel být vědom své úpadkové situace, a též musel vědět, že v důsledku započtení neobdrží za poskytnuté plnění od žalobce žádné finanční prostředky, ze kterých by mohl tuto DPH zaplatit, a že nemá žádné další finanční zdroje pro tuto platbu.

[30] Vzhledem k uvedeným závěrům považuje Nejvyšší správní soud za splněnou první podmínku obsaženou v § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 30. 11. 2013, tj. že daňový dlužník v době poskytnutí zdanitelného plnění věděl, že nebude moci zaplatit DPH, protože neobdržel na svou pohledávku žádnou platbu, nýbrž tato byla „zaplacena“ formou započtení proti jeho dluhům vůči žalobci.

[31] Pro aplikaci § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 30. 11. 2013, tj. pro vznik ručení na straně žalobce, musí být splněna i druhá (poslední) podmínka, a to že žalobce v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daňový dlužník nebude schopen daň zaplatit a že je daňový dlužník s touto situací

pokračování

(aspoň) srozuměn. Stěžovatel tvrdí, že tato podmínka byla splněna vzhledem k veřejně dostupným informacím a personálnímu propojení daňového dlužníka a žalobce.

[32] K insolvenčním návrhům podaným proti daňovému dlužníkovi 23. 4. a 11. 6. v r. 2013 Nejvyšší správní soud dodává, že o těchto insolvenčních návrzích se žalobce mohl a měl dozvědět z insolvenčního rejstříku, který je veřejně přístupný na internetové adrese https://isir.justice.cz (viz § 419 odst. 3 insolvenčního zákona) a eventuální neznalost žalobce o těchto insolvenčních řízeních jej neomlouvá. Obecně řečeno, věřitelé, kteří jsou povinni ve stanovené lhůtě přihlásit v insolvenčním řízení své pohledávky vůči insolvenčnímu dlužníkovi po zjištění úpadku dlužníka [viz § 136 odst. 1 písm. e) a § 173 odst. 1 insolvenčního zákona], informaci o této povinnosti též obdrží pouze z insolvenčního rejstříku, a to jejím zveřejněním v insolvenčním rejstříku (tzv. doručení vyhláškou, viz § 71 odst. 1 insolvenčního zákona), nikoliv písemně. Pokud si věřitelé nepovšimnou úpadku svého dlužníka a zmeškají lhůtu k podání přihlášky své pohledávky (pohledávek), jde tato okolnost k jejich tíži a tento princip nutně platí i pro ostatní skutečnosti zveřejněné v insolvenčním rejstříku.

[33] Z informací uvedených v insolvenčním rejstříku ke dvěma insolvenčním řízením zahájeným dne 23. 4. a 11. 6. v r. 2013 vyplývá, jak již výše uvedl Nejvyšší správní soud v odstavci [21], že daňový dlužník měl problémy s placením mzdy svým (přinejmenším některým) zaměstnancům (a toto dále přiznal sám daňový dlužník tím, že potvrdil v dalším insolvenčním řízení zahájeném dne 21. 10. 2013 existenci pohledávky Úřadu práce ČR, splatnou od 24. 5. 2013, spočívající v proplacených mzdových nárocích zaměstnanců daňového dlužníka). Prokurista žalobce Ing. Jiří Hučka v pozici externího účetního po několik měsíců před zářím 2013 poskytoval daňovému dlužníkovi účetní služby a mj. za daňového dlužníka vystavil dne 27. 9. 2013 faktury (daňové doklady č. 20131031, 20131032 a 20131033), jejichž zaplacením měl daňový dlužník obdržet úplatu za zdanitelné plnění). Tedy i na základě této činnosti si žalobce měl být vědom ekonomických problémů daňového dlužníka. Patrně s vědomím těchto problémů (konkrétně neschopnosti daňového dlužníka splácet své dluhy, které měl i ve vztahu k žalobci) byla téhož dne 27. 9. 2013 uzavřena také dohoda o započtení, na základě které započtením dle § 364 obchodního zákoníku zanikly dluhy žalobce z uvedených faktur zároveň s pohledávkami žalobce vůči daňovému dlužníkovi v příslušné výši, vyúčtovanými celkem 46 fakturami. Úhrada faktur daňového dlužníka žalobcem, provedená formou započtení, zcela zřejmě způsobila v ekonomické situaci daňového dlužníka neschopnost zaplatit DPH a tato okolnost mohla a měla být žalobci zřejmá s ohledem na dva již dříve podané insolvenční návrhy vůči daňovému dlužníkovi, v návaznosti na informace, které žalobce nabyl (mohl nabýt) prostřednictvím činnosti svého prokuristy, vykonané ve prospěch daňového dlužníka v pozici účetního. I z neobvykle vysokého počtu faktur, kterými žalobce vyúčtoval své pohledávky vůči daňovému dlužníkovi a jež započetl dne 27. 9. 2013, a které patrně byly převážně po lhůtě splatnosti, muselo být žalobci zřejmé, že daňový dlužník nebyl připraven k placení svých závazků.

[34] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedeným závěrům dovodil, že byla splněna i druhá podmínka stanovená v § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 30. 11. 2013. Žalobce mohl vědět, že daňový dlužník je minimálně ohrožen úpadkem

a že v důsledku provedeného započtení (tedy v důsledku toho, že mu žalobce neuhradil zdanitelné plnění) dostane do finanční situace, ve které nebude moci předmětnou DPH zaplatit. Tím byly splněny obě podmínky uvedeného ustanovení pro vznik ručení žalobce za nezaplacení této daně daňovým dlužníkem.

[35] Krajský soud neposoudil správně nastolenou právní otázku [výklad § 109 odst. 1 písm. b) zákona o DPH v dané věci], Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost důvodnou podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Na základě všech shora nastíněných úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek v souladu s § 110 odst. 1 větou první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[37] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. srpna 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu