



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci

žalobce: **STANMORE S.à r.l.**

sídlem boulevard Royal 11, Lucemburské velkovévodství

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 2. 2014, č. j. 4266/14/5000-14503-702154, a ze dne 18. 2. 2014, č. j. 4251/14/5000-14503-702154

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 2. 2014, č. j. 4266/14/5000-14503-702154, a ze dne 18. 2. 2014, č. j. 4251/14/5000-14503-702154, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 22.456,- Kč.

Odůvodnění:

Původní žalobci, společnosti CRPI s.r.o. a Marble Arch s.r.o., se samostatnými žalobami domáhali zrušení v záhlaví uvedených rozhodnutí žalovaného, jimiž byly nepodstatně změněny exekuční příkazy Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně I. stupně“) na prodej nemovitých věcí. Příkazy byly vydány k vymožení daňového nedoplatku skupinového plátce DPH, jehož byli oba původní žalobci součástí a jemuž byla mezi vydáním exekučních titulů a exekučních příkazů zrušena registrace.

Kromě toho byly vymáhány také nezaplacené úroky z prodlení a úroky z posečkané daně, jež byly vyměřeny dalšímu členovi bývalého skupinového plátce, společnosti W.A.B. Weisz Logistics s.r.o. (dále jen „W.A.B.“), která před vydáním napadených rozhodnutí zanikla fúzí sloučením se společností W.A.B. WEISZ LUX S.à r.l. (dále jen „W.A.B. LUX“).

Oba původní žalobci po podání žaloby zanikli fúzí sloučením se společností STANMORE S.à r.l., a proto soud usnesením ze dne 17. 5. 2017, č. j. 10 Af 18/2014-36, rozhodl o procesním nástupnictví této společnosti na straně žalobce. Hovoří-li se dále v rozsudku o „žalobci“, míní se tím oba původní žalobci, neboť jimi napadená rozhodnutí ani jejich žaloby se žádným podstatným způsobem neodlišují.

Žalobce za prvé namítl, že mu napadená rozhodnutí nebyla řádně doručena. Žalobce byl sice v daňovém řízení zastoupen, v plné moci však výslovně uvedl, že zástupčí oprávnění se nevztahuje na doručování. Přesto však žalovaný napadená rozhodnutí doručoval zástupci žalobce. Jelikož tedy napadená rozhodnutí nikdy nenabyla právní moci, má žalobce za to, že by jeho žaloba měla být odmítnuta pro předčasnost podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Ve druhém žalobním bodu žalobce tvrdí, že po něm nemohou být vymáhány nedoplatky společnosti W.A.B., neboť ta v době napadeného rozhodnutí již neexistovala. Žalobci nebyly poskytnuty informace o tom, zda a jak byl nedoplatek společnosti W.A.B. vymáhán, ani zda a v jakém rozsahu dluh při přeměně přešel na nástupnickou společnost W.A.B. LUX. Schopnost žalobce bránit svá dlužnická práva tak byla značně omezena.

Za třetí žalobce tvrdí, že právní úprava solidární odpovědnosti členů skupiny dle § 5b odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o DPH“) je nedostatečná z hlediska ústavně garantovaného práva na ochranu majetku a na soudní a jinou ochranu. Jelikož zákon o DPH nevymezuje, co je společná a nerozdílná odpovědnost, je třeba analogicky aplikovat ustanovení občanského zákoníku. Z § 563 občanského zákoníku z roku 1964 i z § 1872 občanského zákoníku z roku 2012 vyplývá, že solidární dlužník je povinen plnit až po výzvě věřitele. Jelikož žalobce nikdy nebyl vyzván, aby jako solidární dlužník uhradil dluh zaniknuvší skupiny, nevznikla mu povinnost daňový nedoplatek skupiny zaplatit, a proto vůči němu nebylo možné provést exekuci.

Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce tvrdí, že nemůže odpovídat za daňové nedoplatky jiných členů bývalé skupiny, které těmto členům vznikly ještě před vznikem skupiny. Dle žalobce z § 5b odst. 2 zákona o DPH vyplývá, že členové skupiny po jejím zániku odpovídají pouze za daňové nedoplatky, které vznikly v době jejich členství ve skupině. Z ustanovení § 5c odst. 3 zákona o DPH dále vyplývá, že po zániku skupiny za nedoplatky, které jejím členům vznikly ještě před vznikem skupiny, ostatní členové skupiny neodpovídají.

Dle pátého žalobního bodu nebyly vymáhané nedoplatky v exekučních příkazech dostatečně specifikovány. Z pouhého čísla jednacího platebního výměru, typu a výše nedoplatku žalobce neměl dost informací o okolnostech vzniku daňové povinnosti, aby ji mohl účinně zpochybnit.

V šestém žalobním bodu žalobce namítá, že správce daně I. stupně nebyl příslušný k vydání exekučních příkazů, neboť žalobce (respektive oba původní žalobci) již nebyli

subjekty spadajícími do působnosti správce daně I. stupně. Je pravdou, že dosud nebylo vydáno rozhodnutí o přechodu místní příslušnosti správce daně podle § 131 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), avšak nevydáním tohoto rozhodnutí došlo ke zkrácení žalobcova práva na to, aby v jeho věci rozhodoval místně příslušný správce daně.

Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. K doručování rozhodnutí uvedl, že dle § 41 odst. 1 daňového řádu se zastoupenému účastníku nedoručuje a namísto toho se doručuje jeho zástupci; ke zkrácení zástupčího oprávnění tedy nebylo možné přihlédnout. Solidární odpovědnosti žalobce za daňové nedoplatky společnosti W.A.B. dle žalovaného nebrání její zánik, neboť daňový dluh nadále existuje a žalobcovo solidární dlužnictví také. Namítá-li žalobce, že neměl o daňových nedoplatecích dostatečné informace, upozorňuje žalovaný, že měl právo nahlížet do všech relevantních daňových spisů.

Dále žalovaný upozornil, že žalobce byl povinen daňový nedoplatek zaplatit v zákonné lhůtě splatnosti, a proto jej již nebylo třeba na základě analogie s předpisy soukromého práva vyzývat k zaplacení. Žalovaný interpretuje § 5b odst. 2 zákona o DPH tak, že všichni členové skupiny odpovídají za její daňové povinnosti společně a nerozdílně jak po celou dobu existence skupiny, tak i po jejím zániku. Na základě § 5c odst. 1 zákona o DPH přešly nedoplatky společnosti W.A.B. jejím vstupem do skupiny na ni, a proto se i po zániku skupiny jednalo o dluhy, za které společně a nerozdílně odpovídají všichni členové skupiny. Ustanovení § 5c odst. 3 zákona o DPH dle názoru žalovaného nemodifikuje pasivní solidaritu zakotvenou v § 5b odst. 2 zákona o DPH, nýbrž pouze stanoví, v jakém poměru dlužníci za dluhy odpovídají mezi sebou. Žalobce tedy odpovídá i po zániku skupiny za její nedoplatky, které vznikly výhradně v souvislosti s činností společnosti W.A.B., avšak může vůči ní uplatnit regres.

Ze správních spisů soud zjistil následující, pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti.

Exekučními příkazy správního orgánu I. stupně ze dne 11. 7. 2013, č. j. 286266/13/4000-27900-107911 a č. j. 286273/13/4000-27900-107911, byla nařízena exekuce na prodej movitých věcí obou původních žalobců. V obou případech byla exekuce nařízena k vymožení daňového nedoplatku a úroku z prodlení ve výši 471.651.090,46 Kč. Podle tabulky uvedené shodně ve výrocích obou exekučních příkazů byly vymáhány následující dluhy:

- nedoplatek na DPH společnosti W.A.B., úrok z prodlení a úrok z posečkané částky (položky č. 1-4 a 12)
- nedoplatek na DPH skupiny registrované jako plátce DPH zaniknuvší dne 31. 12. 2012 a úrok z prodlení (položky 5-11 a 13-14).

Rozhodnutími žalovaného ze dne 18. 2. 2014, č. j. 4266/14/5000-14530-702154 a č. j. 4251/14/5000-14503-702154, byly exekuční příkazy změněny, neboť žalovaný odhalil v jejich výrocích početní chybu. Nově tak celková výše vymáhaného dluhu činila 470.444.876,87 Kč. Taktéž žalovaný učinil ve výrocích exekučních příkazů určitá terminologická zpřesnění, která však na jejich obsah nemají vliv.

Odvolacím námitkám však žalovaný nepřisvědčil. Dospěl k závěru, že žalobce společně a nerozdílně s ostatními členy bývalé skupiny odpovídá za její daňové dluhy, a to

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. H.

včetně daňových nedoplatků, které do skupiny při jejím vzniku vnesli ostatní členové. Stejně jako ve vyjádření k žalobě i v napadeném rozhodnutí žalovaný prezentoval svou interpretaci § 5c odst. 3 zákona o DPH, dle níž po zániku skupiny dochází pouze k přerozdělení platebních povinností mezi členy bývalé skupiny, navenek však všichni nadále odpovídají solidárně. Žalovaný dospěl k závěru, že v exekučních příkazech bylo srozumitelně specifikováno, které dluhy jsou po žalobci vymáhány, neboť byla uvedena tabulka jednotlivých platebních výměrů. Neztotožnil se ani s námitkou místní nepřislušnosti správního orgánu I. stupně, neboť ke změně místní příslušnosti podle § 131 odst. 1 daňového řádu dochází až příslušným rozhodnutím, nikoliv ze zákona. Rozhodnutí o změně místní příslušnosti v době vydání exekučních příkazů dosud neexistovalo.

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. O věci bylo v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodnuto bez nařízení ústního jednání, poněvadž žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil již v žalobě a žalovaný po poučení nevyjádřil nesouhlas.

Nejprve se soud zabýval žalobními body, v nichž žalobce tvrdí vady řízení.

Nelze se ztotožnit s prvním žalobním bodem, že žalobci nebyla napadená rozhodnutí řádně doručena. Předně soud upozorňuje, že žaloby nebyly podány předčasně, jak žalobce tvrdil. Jak vyplývá z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004-78 (č. 450/2005 Sb. NSS), vada doručení není důvodem předčasnosti žaloby; v případě, že rozhodnutí nebylo žalobci před podáním žaloby řádně doručeno, uloží soud správnímu orgánu, aby vady doručení zhojil.

Žalobce si pro odvolací řízení zvolil zástupce, kterým byla dle plných mocí založených v obou správních spisech žalovaného společnost vykonávající daňové poradenství BVM Consult s.r.o. Plné moci byly vskutku formulovány tak, že se udělují k zastupování v celém řízení, s výjimkou doručování. Takovýto dodatek plné moci však není přípustný. Dle § 41 odst. 1 daňového řádu *„má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování“*. Pokud si žalobce zvolil zmocněnce pro celé řízení, a nadto se jednalo o právnickou osobu poskytující daňové poradenství, nebylo možné plnou mocí určit, že písemnosti budou doručovány přímo žalobci. Zmocnění zástupce, není-li omezeno jen na konkrétní úkon, totiž z povahy věci musí zástupce opravňovat k oboustranné komunikaci se správcem daně. Povaze zastoupení účastníka řízení by odporovalo, pokud by byl účastník zastoupen jednosměrně, tedy by sice byl zastoupen při komunikaci směrem ke správci daně, nikoliv však při komunikaci správce daně vůči účastníku.

Jakkoliv bylo omezení uvedené v plných mocích nepřípustné a rozporné s procesním řádem, pochybil žalovaný, pokud tyto plné moci bez dalšího akceptoval a postupoval v rozporu s nimi. Správně měl žalovaný v souladu s § 28 odst. 2 daňového řádu vyrozumět žalobce i jeho zmocněnce, že rozsah zmocnění byl v plné moci vymezen nepřípustným způsobem a vyzvat žalobce k odstranění této vady. Dokud by vada spočívající v nepřípustném omezení oprávnění zástupce nebyla odstraněna, měl žalovaný jednat v řízení přímo s žalobcem. Podle § 28 odst. 3 daňového řádu je totiž plná moc vůči správci daně účinná až v okamžiku, kdy jsou zhojeny její vady.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. H.

Uvedená vada řízení však nemohla způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, a tedy není důvodem ke zrušení napadených rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Jediným úkonem žalovaného v řízeních o odvolání bylo vydání napadených rozhodnutí. Tato rozhodnutí byla sice nesprávně doručována zmocněnci žalobce, je však zcela nepochybné, že se žalobce s těmito rozhodnutími seznámil, neboť je přiložil k podaným žalobám. Za takové situace nedošlo k žádnému podstatnému zkrácení žalobcových procesních práv. Jelikož se žalobce s rozhodnutími plnohodnotně seznámil a podal proti nim včasné žaloby, bylo by zbytečným formalismem, pokud by soud trval na opětovném doručování přímo účastníkovi. Proto soud přistoupil přímo k posouzení dalších žalobních tvrzení.

V šestém žalobním bodu žalobce namítal, že Specializovaný finanční úřad nebyl místně příslušným správcem daně. Podle § 8 odst. 1 písm. o) zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě, je Specializovaný finanční úřad finančním úřadem vykonávajícím působnost na celém území České republiky. Jeho věcná kompetence je proto shodná s kompetencí finančního úřadu, do níž mj. patří dle § 10 odst. 1 písm. e) zákona o finanční správě „vybírání a vymáhání peněžitých plnění, která uložily orgány finanční správy“. Na rozdíl od finančních úřadů je však Specializovaný finanční úřad příslušný pouze pro vybrané subjekty (viz § 11 odst. 1 téhož zákona), mezi něž se řadí rovněž člen skupiny za podmínek stanovených v § 11 odst. 2 písm. i) zákona o finanční správě. Dle odst. 4 a 5 téhož ustanovení se pro změnu, přechod a delegaci příslušnosti Specializovaného finančního úřadu obdobně použijí ustanovení daňového řádu o změně, přechodu a delegaci místní příslušnosti. Skutečnost, že se subjekt stane, nebo přestane být vybraným subjektem, se považuje za změnu podmínek pro určení místní příslušnosti podle daňového řádu.

Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobce takovým vybraným subjektem byl. Žalobce sice nerozporuje, že v jeho případě dosud nebylo vydáno rozhodnutí, kterým se stanoví den přechodu místní příslušnosti podle § 131 odst. 1 daňového řádu, tvrdí však, že správce daně I. stupně vydání tohoto rozhodnutí svévolně oddaloval. Soud ovšem konstatuje, že dokud uvedené rozhodnutí není vydáno, ke změně místní příslušnosti správce daně registrovaného daňového subjektu nedojde. Měl-li žalobce za to, že při rozhodování o změně místní příslušnosti dochází k nezákonným průtahům, mohl využít žádosti o ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu, respektive žaloby proti nečinnosti správního orgánu. Žalobce netvrdil, že by těchto prostředků využil. Jelikož je rozhodnutí o změně místní příslušnosti správce daně vydáváno v samostatném řízení (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 9. 2016, č. j. 22 Af 46/2015-42, č. 3530/2017 Sb. NSS), nelze jeho vady namítat v žalobě týkající se jiného, exekučního řízení, aniž by předtím byly uplatněny prostředky právní obrany dostupné přímo v souvislosti s řízením o změně místní příslušnosti. Opačný závěr by odporoval zásadě subsidiarity správního soudnictví vyjádřené v § 5 s. ř. s.

Nad rámec výše uvedeného je však namístě uvést, že i kdyby bylo shledáno, že správce daně I. stupně postupoval při rozhodování o změně místní příslušnosti vadně, nejednalo by se o vadu řízení, která mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Jen taková vada by přitom vedla soud ke zrušení napadených rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 4. 2017, č. j. 6 Afs 36/2017-25, bodu 22, pokud žalobce netvrdí konkrétní okolnost vyplývající z místní nepřislušnosti rozhodujícího správního orgánu, v níž by mohlo spatřovat zásah do jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. H.

práv, nepředstavuje samotná místní nepříslušnost vadu řízení, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. V nyní projednávané věci není důvodu se domnívat, že by vydání exekučního příkazu místně nepříslušným finančním úřadem reálně zkrátilo práva žalobce. Žalobce ostatně ani netvrdil, v čem by takové zkrácení mělo spočívat. Proto platí, že i kdyby soud danému žalobnímu bodu přisvědčil, nejednalo by se o důvod pro vyhovění žalobě.

Důvodné nejsou ani námitky uvedené v pátém žalobním bodu, kde žalobce tvrdil, že v exekučních příkazech nebylo dostatečně specifikováno, které dluhy jsou vymáhány. Přímo ve výroku příkazů byla uvedena tabulka, ze které zcela jednoznačně vyplývá, kterými platebními výměry, komu a v jaké výši byla vyměřena jaká platební povinnost. Je nepochybné, že žalobce by měl právo nahlížet do všech daňových spisů, které se vymáhaných dluhů týkaly; ve většině případů byl ostatně sám adresátem příslušných platebních výměrů jako člen skupiny. Žalobcovo tvrzení, že mu nebylo jasné, které dluhy jsou po něm vymáhány, tedy neobstojí.

Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl, že společnost W. A. B., jejíž závazky měl žalobce uhradit, v době vydání exekučního příkazu již neexistovala, a proto správce daně nebyl oprávněn požadovat splnění jejího dluhu po žalobci. Jelikož společnost W. A. B. zanikla přeshraniční fúzí, vymáhaná daňová povinnost přešla na jejího právního nástupce, společnost W. A. B. LUX, dle § 240 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *„zanikla-li právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce; tím právní nástupce získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby a správce daně toto postavení na žádost právního nástupce potvrdí“*. Zánikem společnosti W.A.B. tak nedošlo k zániku vymáhané daňové povinnosti, nýbrž tato povinnost pouze přešla na jejího právního nástupce.

Zároveň však platí, že dluh společnosti W. A. B. v souladu s § 5c odst. 1 zákona o DPH přešel dnem registrace skupiny na skupinu. Skupina tedy dle § 240 odst. 1 část věty za středníkem daňového řádu *per analogiam* získala postavení společnosti W. A. B. jako dlužníka. Vzhledem k tomu, že v době vydání exekučního příkazu směřujícího vůči žalobci (resp. jeho právním předchůdcům) již skupina opět neexistovala, je rozhodující otázkou, zda daňová povinnost, která přešla ze společnosti W. A. B. na skupinu, (i) po zániku skupiny přešla na žalobce, nebo (ii) na žalobce nepřešla, ale žalobce za ni odpovídal solidárně spolu s ostatními členy bývalé skupiny, jako kdyby skupina i nadále trvala, či (iii) žalobce za daňovou povinnost neodpovídal vůbec.

V prvním uvedeném případě, tedy pokud by daňová povinnost na žalobce přešla, by nastoupil na základě analogické aplikace § 240 daňového řádu do právního postavení skupiny, a tedy by vůči němu bylo možné vydat exekuční příkaz na základě exekučního titulu, v němž je jako povinný označena společnost W. A. B. Taktéž ve druhém uvedeném případě, tedy pokud by žalobce za dluh odpovídal solidárně se všemi ostatními členy zaniknuvší skupiny, tedy vedle společnosti W. A. B. či později jejího právního nástupce, společnosti W. A. B. LUX, by bylo možné vést exekuci přímo proti žalobci. Jak totiž bylo uvedeno výše, též skupina, a v důsledku toho její členové, vstoupila do právního postavení společnosti W. A. B. Jen ve třetím případě, pokud by žalobce po zániku skupiny za daňové povinnosti původně vyměřené společnosti W. A. B. neodpovídal vůbec, by nebylo možné proti němu exekuci vést (k tomu podrobněji viz níže).

Zároveň je třeba posoudit, zda a jak žalobce po zániku skupiny odpovídal za ostatní vymáhané daňové povinnosti, které byly vyměřeny přímo skupině. Odpověď na tuto otázku však v důsledku bude relevantní i pro daňovou povinnost původně vyměřenou společnosti W. A. B., která vznikem skupiny taktéž přešla na skupinu, a tedy se vlastně taktéž jednalo o dluh skupiny.

Podle § 5b odst. 2 věty první zákona o DPH po dobu trvání skupiny její členové odpovídají za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů společně a nerozdílně. Druhá věta téhož odstavce pak zní: *„Za tyto povinnosti skupiny odpovídají i po jejím zrušení nebo po zániku jejich členství ve skupině, a to za období, ve kterém byli členy skupiny.“* Z citované druhé věty vyplývá pouze tolik, že po zániku skupiny (zrušení její registrace k DPH) členové i nadále odpovídají za povinnosti skupiny; zákon však již výslovně nestanoví, že by se i nadále jednalo o solidární dlužnictví.

Dle § 5c odst. 3 zákona *„práva a povinnosti vyplývající z tohoto zákona skupině přecházejí na osoby, které jsou členy skupiny ke dni zrušení registrace skupiny, dnem následujícím po dni jejího zrušení, a to v rozsahu, v jakém se vztahují k plněním uskutečněným nebo přijatým jednotlivými členy skupiny. Nelze-li takto přechod práv a povinností stanovit, určí při zrušení registrace skupiny rozsah, v jakém tyto práva a povinnosti přecházejí, členové skupiny dohodou.“*

Stanoví-li první věta § 5c odst. 3 zákona o DPH, že povinnosti skupiny přecházejí při jejím zániku na členy skupiny v rozsahu, v jakém se vztahují k plněním uskutečněným nebo přijatým jednotlivými členy, nelze dospět k jinému závěru, než že po zániku skupiny již solidární dlužnictví členů skupiny netrvá. Na každého člena skupiny tak *přechází* dluhy, které se vztahují k jím uskutečněným plněním. Takto stanovené vázanosti přechodu povinností člena skupiny neodpovídá interpretace zákona žalovaným, dle níž i po zániku skupiny odpovídají všichni její bývalí členové za všechny dluhy společně a nerozdílně.

Soud připouští, že se ustanovení § 5c odst. 3 věta třetí zákona o DPH ve znění do 30. 6. 2017 může jevit jako nekonzistentní s ustanovením § 5b odst. 2 zákona o DPH. Ostatně též zákonodárce přistoupil novelizačním zákonem č. 170/2017 Sb. ke zrušení ustanovení § 5c odst. 3 a 4 zákona o DPH. V nyní projednávané věci je však třeba uvedená ustanovení aplikovat a podle názoru zdejšího soudu jejich jediný možný rozumný výklad je takový, že po zániku skupiny její dluhy přecházejí na členy skupiny pouze v tom rozsahu, v jakém se vztahují k plněním uskutečněným jednotlivými členy skupiny. Pouze ohledně povinností, u kterých takto nelze přechod na členy zaniknuvší skupiny stanovit, se podle § 5c odst. 3 věty druhé zákona o DPH připouští dohoda. Teprve pokud u některé povinnosti nelze stanovit, v souvislosti s plněním, kterého člena skupiny vznikla, a zároveň ohledně ní členové skupiny neučinili dohodu, na kterého z nich po zániku skupiny přejde, může nastoupit aplikace § 5b odst. 1 zákona o DPH, podle kterého budou všichni bývalí členové skupiny za tyto dluhy odpovídat solidárně, jako kdyby skupina stále trvala.

Desátý senát zdejšího soudu si je vědom, že devátý senát dospěl k odlišnému závěru v rozsudcích ze dne 28. 2. 2017, č. j. 9 Af 19/2014-82 a č. j. 9 Af 20/2014-79. V těchto rozsudcích se devátý senát ztotožnil s žalovaným a uvedl, že *„ustanovení § 5c odst. 3 zákona o DPH ... nelze vykládat jako změnu solidární odpovědnosti na odpovědnost dílčí, ale pouze jako přerozdělení platebních povinností v závislosti na výši podílu jednotlivých členů na celkovém dluhu“*. Jak bylo vyloženo výše, dle názoru desátého senátu však text příslušných ustanovení zákona o DPH ve znění do 30. 6. 2017 takovýto jednoznačný výklad

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. H.

neumožňuje. I kdyby text ustanovení § 5c odst. 3 zákona o DPH bylo možné extenzivně vnímat tak, že připouští tento výklad, který je méně příznivý pro subjekt daně, nebylo by možné se k němu přiklonit z důvodu aplikace zásady *in dubio mitius* (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, a ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 – 85).

Pokud tedy došlo po vydání platebních výměrů k zániku skupiny, jednalo se o okolnost, na základě které mohla zaniknout žalobcova povinnost zaplatit vyměřenou daň. Všechny platební výměry uvedené v exekučních příkazech pod položkami (5-11 a 13-14) byly vydány před 31. 12. 2012, kdy došlo ke zrušení registrace skupiny. Proto bylo povinností žalovaného zkoumat, zda tímto dnem vymáhané dluhy nepřešly na jiného člena skupiny, v souvislosti s jehož činností vznikly. Jak sám žalovaný uvedl, přinejmenším část vymáhaných dluhů do skupiny vnesli její jiní členové při jejím vzniku, a to na základě § 5c odst. 1 zákona o DPH; to se týká zejména daňových povinností, které byly ještě před vznikem skupiny vyměřeny společnosti W. A. B. Žalobce po dobu existence skupiny odpovídal dle § 5b odst. 2 věty první zákona o DPH i za tyto daňové povinnosti, které původně vznikly jen ostatním členům skupiny. Po zániku skupiny však tyto povinnosti dle § 5c odst. 3 přešly zpět na ty členy skupiny, jimž původně vznikly.

Ohledně dalších vymáhaných dluhů skupiny je třeba v souladu s výše uvedeným výkladem soudu nejprve zkoumat, zda vznikly v souvislosti s plněním žalobce. Je-li tomu tak, přešly na žalobce podle § 5c odst. 3 věty první zákona o DPH, a tedy je lze vůči žalobci přímo vymáhat. Pokud by se jednalo o dluhy skupiny, které v souvislosti s plněním žalobce nevznikly a nedošlo-li k dohodě členů bývalé skupiny ohledně toho, na které její členy tyto dluhy přejdou, podle § 5c odst. 3 věty druhé zákona o DPH, nastoupila by aplikace § 5b odst. 1 zákona o DPH, a tedy solidární odpovědnost všech bývalých členů skupiny včetně žalobce.

Ve vztahu k dluhům, které na žalobce po zániku skupiny nepřešly a žalobce za ně ani solidárně neodpovídá, by bylo namíste exekuci zastavit podle § 181 odst. 2 písm. e) daňového řádu, podle nějž *„[s]právce daně na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední daňovou exekuci zcela nebo zčásti zastaví, pokud zaniklo právo vymáhat nedoplatek“*. Bude se totiž jednat o situaci, kdy po vydání exekučního titulu nastane okolnost, která způsobí zánik dluhu subjektu, vůči němuž je exekuce vedena, tedy žalobci.

Vycházet lze z civilní judikatury k ustanovení § 268 odst. 1 písm. g) o. s. ř., které stanoví obdobný důvod zastavení civilního vykonávacího řízení. Jak uvedl Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 10. 5. 2013, sp. zn. 20 Cdo 989/2013: *„Při rozhodování o zastavení exekuce podle citovaného ustanovení lze k zániku vymáhaného práva zásadně přihlídnout jen tehdy, pokud k němu došlo po vydání exekučního titulu. Okolnosti, které znamenají zánik práva ... a které nastaly před vydáním titulu, zákon umožňuje uplatňovat jen v nalézacím řízení způsobem k tomu určeným.“* Závěr, že v exekučním řízení lze posuzovat případný zánik dluhu po vydání exekučního titulu, vyslovil v kontextu daňového řízení též Krajský soud v Hradci Králové – pobočka Pardubice v rozsudku ze dne 16. 3. 2016, č. j. 52 Af 50/2015-59.

Vzhledem k tomu, že žalovaný založil své rozhodnutí na nesprávné interpretaci § 5c zákona o DPH ve znění do 30. 6. 2017 a nezkoumal okolnosti, které by mohly znamenat důvod pro zastavení exekuce podle § 181 odst. 2 písm. e) daňového řádu, soud napadená rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Podle § 78 odst. 5 s.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. H.

ř. s. jsou správci daně v dalším řízení vázáni právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

Výrok o nákladech řízení vychází ze skutečnosti, že žalobce byl v řízení plně úspěšný, a tak mu oproti žalovanému náleží náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce předně uhradil soudní poplatek za podání žalob ve výši celkem 6.000,- Kč. Další žalobcovy náklady tvoří odměna právnické osoby vykonávající daňové poradenství za čtyři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení v obou věcech a podání návrhů ve věci samé. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3.100,- Kč ($4 \times 3.100 = 12.400$). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($4 \times 300 = 1.200$). Odměna daňového poradce tak činí 13.600,- Kč a DPH ve výši 21 %, celkem tedy 16.456,- Kč. Spolu se zaplacenými soudními poplatky tedy žalobci vznikly náklady ve výši 22.456,- Kč. Protože je žalobce v současné době v řízení nezastoupen, je žalovaný povinen náhradu nákladů zaplatit přímo jemu.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 7. prosince 2017

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. H.

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. H.