



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **V. J.**, zastoupený JUDr. Radkou Procházkovou, advokátkou se sídlem Masarykova 1120/43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 9. 2021, č. j. 15 Af 35/2018 – 81,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 9. 2021, č. j. 15 Af 35/2018 – 81, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2018, č. j. 654927/18/2501-80541-501448 a č. j. 655392/18/2501-80541-501448, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 35 684 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně JUDr. Radky Procházkové, advokátky.

**Odůvodnění:**

[1] Žalovaný (dále též „správce daně“) vydal rozhodnutí ze dne 5. 4. 2018, č. j. 654927/18/2501-80541-501448 a č. j. 655392/18/2501-80541-501448 – exekuční příkazy

na prodej nemovitých věcí žalobce. Daňová exekuce byla nařízena pro vymožení nedoplatku na dani z přidané hodnoty (DPH), včetně úroku z prodlení a nákladů na exekuci v celkové výši 3 721 395,81 Kč.

[2] Podkladem (exekučním titulem) pro vydání exekučních příkazů byl vykonatelný výkaz nedoplatků pod položkou 0001, sestavený ke dni 21. 3. 2018, č. j. 654928/18/2501-80541-501448. Tyto nedoplatky se týkaly skupiny spojených osob s DIČ CZ699001765 (dále jen „*skupina DPH*“) dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“), jejichž členy byli žalobce a společnost GREEN COMPANY PRAHA, s. r. o. (dále jen „*společnost Green Company*“; nyní v likvidaci – pozn. NSS). Právě tato společnost byla zastupujícím členem skupiny dle § 5b zákona o DPH.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 7. 9. 2021, č. j. 15 Af 35/2018 – 81, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Krajský soud nejprve uvedl, že nepřihlížel k žalobním bodům, které žalobce přednesl na ústním jednání dne 7. 9. 2021, neboť byly uplatněny po uplynutí lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1 soudního řádu správního – dále jen „*s. ř. s.*“); žalobce mohl uplatnit tyto žalobní body pouze do středy 6. 6. 2018, neboť napadené rozhodnutí mu bylo doručeno dne 6. 4. 2018. Žalobce takto namítal, že k převedení přeplatku na DPH společnosti Green Company ve výši 853 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů právnických osob tohoto daňového subjektu nebyl právní důvod a že není zřejmé, že byla tato společnost o převodech plateb vyrozuměna.

[5] Pokud jde o námitku žalobce, že nebyl ve výkazu nedoplatků jako exekučním titulu označen jako dlužník, krajský soud uvedl, že ve výkazu nedoplatků je v souladu s § 176 odst. 2 písm. c) daňového řádu jako dlužník označena skupina DPH a jako zastupující člen skupiny je uvedena společnost Green Company. Ve výkazu nedoplatků tedy byl označen dlužník, který neuhradil nedoplatek (skupina DPH), právě tato skupina měla nedoplatky na DPH. I když v dané době již tato skupina DPH byla zrušena, na osobním daňovém účtu skupiny DPH byly stále evidovány nedoplatky na dani. Žalovaný mohl tyto nedoplatky v rámci solidární odpovědnosti vymáhat jak po společnosti Green Company, tak i po žalobci jako členech skupiny. Nemusel svůj postup zaměřit na toho člena skupiny DPH, který svou povinnost nesplnil. Podle krajského soudu žalovaný nepochybil, pokud vydal exekuční příkazy na majetek žalobce a označil v nich žalobce jako povinného.

[6] Krajský soud též uvedl, že je nerozhodné, že ke dni vydání předmětného výkazu nedoplatků skupina DPH již neexistovala, neboť bývalý člen skupiny podle § 5a odst. 1 zákona o DPH odpovídá v souladu s § 5b odst. 2 téhož zákona společně a nerozdílně za daňové povinnosti, které skupině vznikly; k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2020, č. j. 5 Afs 266/2019 – 26, ve věci žalobkyně STANMORE S.à.r.l. (dále jen „*rozsudek NSS ve věci STANMORE*“). Krajský soud též konstatoval, že z § 5 odst. 1, věty první zákona DPH a z § 20 odst. 1 daňového řádu je

pokračování

zřejmé, že skupina DPH se považuje za daňový subjekt. Nedůvodná je proto i námitka žalobce, že skupina nemůže být daňovým subjektem.

[7] K namítané prekluzi krajský soud uvedl, že lhůta pro placení daně činila dle § 160 odst. 1 daňového řádu 6 let. Společnost Green Company podala dne 30. 9. 2013 dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období listopad 2010 až listopad 2012, na základě kterých správce daně vydal dodatečné platební výměry, v nichž byla stanovena splatnost DPH za výše uvedená zdaňovací období vždy ke dni 31. 10. 2013. Dále tato společnost podala dne 19. 11. 2013 řádné daňové přiznání k dani za zdaňovací období říjen 2013 se stanovenou splatností daně 25. 11. 2013 v příslušném platebním výměru, dne 19. 12. 2013 řádné daňové přiznání k dani za zdaňovací období listopad 2013 se stanovenou splatností daně 27. 12. 2013 v příslušném platebním výměru a dne 24. 1. 2014 řádné daňové přiznání k dani za zdaňovací období prosinec 2013 se stanovenou splatností daně 27. 1. 2014 v příslušném platebním výměru. Lhůta k vymáhání daně za zdaňovací období listopad 2010 až listopad 2012, u níž nastala splatnost daně dne 31. 10. 2013, by tedy uplynula dnem 1. 11. 2019.

[8] Podle krajského soudu však žalovaný vydal dne 5. 4. 2018 napadené exekuční příkazy, proto šestiletá lhůta pro placení a vymáhání daně běžela dle § 160 odst. 2 daňového řádu od 5. 4. 2018 znovu, a lhůta pro placení a vymáhání daně tak uplyne až dnem 6. 4. 2024. Obdobně je tomu u lhůt pro vymáhání daně za zdaňovací období říjen až prosinec 2013. Krajský soud uzavřel, že lhůta pro vymáhání daně neuplynula, a proto je námitka prekluze lhůty pro vymáhání daně dle § 160 odst. 1 daňového řádu nedůvodná.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Stěžovatel spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku v nesprávném závěru o zákonnosti exekučních příkazů, jestliže exekuční titul (výkaz nedoplatků) stanovil povinnosti skupině DPH, a nikoli stěžovateli. Pokud v exekučním titulu nebyl stěžovatel uveden, výkaz nedoplatků je vadný pro nedostatek náležitosti dle § 176 odst. 2 písm. c) daňového řádu a exekuce vedená proti stěžovateli musela být proto „neúčinná“. Exekuční návrh či návrh oprávněného na výkon rozhodnutí, podaný pro vymáhání plnění v exekuci či soudním výkonu rozhodnutí, by byl odmítnut, pokud by neobsahoval přesné označení osoby, které ukládá exekuční titul (v tomto případě výkaz nedoplatků) povinnost k plnění (v tomto případě k zaplacení daně). Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na § 36 odst. 3 exekučního řádu a § 261a odst. 1 občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“). Proto ani daňová exekuce nemůže být vedena proti tomu, kdo v exekučním titulu jako povinný (dlužník) označen není.

[11] Stěžovatel dále polemizuje se závěrem o opožděnosti dodatečně přednesených žalobních bodů. Uvádí, že již v žalobě vznesl námitky proti nesprávným údajům ve výkazu, týkajícím se výše nedoplatků. Závěr o opožděnosti bodů, přednesených až na ústním jednání, je dle stěžovatele „přepjatě formalistický“ a neslučuje se s principy spravedlivého rozhodování.

[12] Stěžovatel též trvá na svém stanovisku ohledně marného uplynutí lhůty k vymáhání daně. Žalovaný vůči stěžovateli učinil první úkon směřující k vybrání a vymáhání daně až doručením exekučních příkazů dne 6. 4. 2018, přičemž splatnost daní za jednotlivé měsíce listopad 2010 až listopad 2012 byla vždy do 25. dne následujícího měsíce. To ve výsledku znamená, že za měsíce listopad 2010 až únor 2012 již uplynula lhůta šesti let, stanovená v § 160 odst. 1 daňového řádu pro vybrání a vymáhání nedoplatku daně. Nedoplatek na daň tak již nebylo možno vymáhat, a proto je exekuce nepřipustná.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s právním posouzením věci v napadeném rozsudku. Dále uvádí, že dle § 5a odst. 1 zákona o DPH nese stěžovatel odpovědnost za daňové povinnosti skupiny DPH; v této souvislosti též odkazuje na rozsudek NSS ve věci *STANMORE*. Stěžovatel argumentuje, že skupina DPH nemohla být po svém zrušení daňovým subjektem, protože dle § 5c odst. 3 zákona o DPH (ve znění účinném do 30. 6. 2017 – pozn. NSS) přešly práva a povinnosti na členy skupiny. Dle žalovaného však v rozsudku ve věci *STANMORE* Nejvyšší správní soud toto ustanovení vyložil tak, že jeho účelem není změnit režim odpovědnosti, ale pouze uspořádat vztahy mezi jednotlivými členy uvnitř skupiny DPH. Na základě tohoto ustanovení nedošlo k přechodu práv a povinností zrušené skupiny na její členy ve vztahu k žalovanému, a ve výkazu nedoplatků je tedy správně označena jako dlužník skupina.

[14] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Napadený rozsudek Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť k prekluzi je soud povinen přihlížet i bez návrhu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS; judikatura Ústavního soudu je dostupná z <https://nalus.usoud.cz>).

[17] Krajský soud dospěl k závěru, že daňovým orgánům šestiletá lhůta pro vymožení daně dle § 160 odst. 1 daňového řádu neuplynula, neboť došlo k jejímu přerušení kvůli vydání exekučních příkazů [§ 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. Přitom měl krajský soud za to, že den splatnosti daně (od něhož počíná běžet tato lhůta) nastal (až) dne 31. 10. 2013, resp. později – dne 25. 11. 2013 a dne 27. 1. 2014. Pokud exekuční příkazy byly vydány dne 5. 4. 2018, byly vydány ještě v průběhu této lhůty a způsobily její přerušení. Stěžovatel naopak tvrdí, že den splatnosti daně nastal 25. dne následujícího měsíce po měsíci, který představoval příslušné zdaňovací období.

pokračování

[18] Stěžovatel však ve své argumentaci pomíjí, že splatnost daně se odvíjí od příslušných dodatečných platebních výměrů skupině DPH. Podle nich a shodně též dle příslušného výkazu nedoplatků skupiny DPH ze dne 22. 3. 2018, č. j. 654928/18/2501-80541-501448 (dále jen „výkaz nedoplatků skupiny“), byly příslušné daně splatné dne 31. 10. 2013, případně později (dne 25. 11. 2013 a 27. 1. 2014). Pokud byl tedy exekuční příkaz vydán dne 5. 4. 2018, byla exekuce zahájena ještě před uplynutím šestileté zákonné lhůty pro vymáhání daně a tato lhůta byla přerušena dle § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Kasační námitka prekluze tak není důvodná.

[19] Jádrem sporu v nyní projednávané věci je otázka, zda exekuční příkaz byl nezákonný, jestliže exekučním titulem byl výkaz nedoplatků **skupiny DPH**, a proto zde není **stěžovatel** uveden jako dlužník. Přitom je nesporné, že stěžovatel byl členem skupiny a že i daňové povinnosti skupiny DPH vznikly za období, v němž stěžovatel členem této skupiny byl.

[20] Podle žalovaného a shodně též krajského soudu postačuje, že zákon o DPH zakládá solidární odpovědnost členů skupiny. Podle stěžovatele však uvedené nepostačuje, neboť exekuční titul neuvádí stěžovatele jako dlužníka, a nesplňuje tak zákonné náležitosti.

[21] Podle § 176 odst. 2 písm. c) daňového řádu *výkaz nedoplatků obsahuje [...] označení daňového subjektu, který neuhradil nedoplatek (dále jen „dlužník“)*.

[22] Podle § 5b odst. 2 zákona o DPH *členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů. 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.*

[23] Co se týče relevantní judikatury, v rozsudku NSS ve věci *STANMORE* se zdejší soud podrobně zabýval argumentací tehdejší stěžovatelky, která zastávala názor, že solidární odpovědnost za daňové povinnosti ostatních členů skupiny podle zákona o DPH po jejím zrušení zaniká a mění se na odpovědnost dělenou. Tomuto názoru Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Odkázal na § 5b odst. 2 zákona o DPH a dovedl, že nebylo vůlí zákonodárce změnit režim odpovědnosti po zrušení skupiny pouze na základě toho, že v druhé větě znovu nepoužil slovní spojení „společně a nerozdílně“ (odstavec 14 rozsudku NSS ve věci *STANMORE*). Nicméně k nyní zkoumané otázce rozdílu mezi osobou (skupinou DPH), uvedenou v exekučním titulu, a dlužníkem, na němž je daň vymáhána exekučně, se tehdy kasační soud nevyslovil.

[24] K projednávané věci však existuje přílehlavá judikatura Ústavního soudu. V nálezu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 199/04, Ústavní soud posuzoval okolnosti exekuce proti (bývalému) správci konkursní podstaty (byť na půdorysu tehdejšího zákona o správě daní a poplatků, což však na obecném závěru Ústavního soudu ničeho nemění). Uvedl zde, že „[d]le názoru Ústavního soudu je i v řízení, kterým je nařizován výkon rozhodnutí pro nezaplacený soudní poplatek, nutné dodržet základní zásady exekučního řízení, vyplývající z ustanovení občanského soudního řádu a zákona o správě daní a poplatků, mezi něž nesporně patří, že **výkon rozhodnutí lze na základě exekučního titulu** (tj. v dané věci na základě

*pravomocného rozhodnutí Krajského obchodního soudu v Praze ze dne 2. 12. 1999 sp. zn. Nc 1153/99) nařídit jen proti tomu, kdo má povinnost plnění (osobě povinné). Proti jinému, než kdo má podle rozhodnutí plnit, lze nařídit exekuci jen tehdy, jestliže je prokázáno, že na něj přešla povinnost z exekučního titulu“ (zvýraznění přidáno – pozn. NSS).*

[25] Úvodem vlastního posouzení zkoumané otázky zdejší soud podotýká, že krajský soud v odstavci 31 napadeného rozsudku správně popsal rozhodnou právní úpravu skupiny DPH a její smysl; stručně lze shrnout, že možnost zakotvit ve vnitrostátních předpisech o DPH skupinu nabízí čl. 11 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Krajský soud dále správně uvedl, že „[s]myslem umožnění skupinové registrace je zefektivnění peněžních toků a výhodná je především pro ty skupiny subjektů, ze kterých mají některé vlastní daňovou povinnost a jiné nadměrný odpočet daně. Jak vyplývá i z citované směrnice, umožnění této výhody musí být doprovázeno opatřeními, která zamezí zneužití skupinové registrace. V českém právním řádu je úprava této problematiky obsažena v § 5a - § 5c ZDPH. Ustanovení § 5a tohoto zákona stanoví podmínky vzniku skupiny v souladu se směrnicí o společném systému DPH, § 5b téhož zákona pak určuje způsob jednání za skupinu a odpovědnost jednotlivých členů a § 5c ZDPH určuje přechod práv a povinností při vzniku a zániku skupiny, resp. při přistoupení člena k již existující skupině nebo zrušení členství jednoho ze členů. Přitom § 5b odst. 2 ZDPH, který stanoví solidární odpovědnost všem členům skupiny, představuje opatření, jež přijal český zákonodárce s cílem zamezit zneužití skupinové registrace ve smyslu čl. 11 směrnice o společném systému DPH.“

[26] Skupina sice obecně není nositelem práv a povinností (není právním subjektem), avšak je subjektem daňovým; v oblasti daňového práva (resp. zákona o DPH) jí jsou ukládány povinnosti, má přidělené daňové identifikační číslo (DIČ), a zákon ji vedle *osob povinných k dani* zařazuje mezi *daňové subjekty* (viz § 5 odst. 1 zákona DPH, jenž je součástí Hlavy II., Dílu 1. zákona pod rubrikou „Daňové subjekty“).

[27] Zákonodárce si byl vědom toho, že tento daňový subjekt (skupina DPH) nemá vlastní, na členech skupiny nezávislý, personální ani majetkový substrát. Proto stanovil, že za skupinu jedná zastupující člen (§ 5b odst. 1 zákona o DPH). Zákon o DPH též výslovně upravuje, že na skupinu DPH přecházejí práva a povinnosti jejích členů dnem registrace (§ 5c odst. 1 zákona o DPH). O takovém přechodu práv a povinností by nemělo smyslu hovořit, pokud by skupina DPH neměla zvláštní (daňovou) subjektivitu.

[28] Na druhé straně zákon o DPH již neupravuje právní nástupnictví (přechod práv a povinností) v případě zániku skupiny DPH; tuto otázku neupravuje ani daňový řád v Hlavě VII., Dílu 1. (pod rubrikou „Právní nástupnictví“), kde je jinak tato materie podrobně upravena jak ve vztahu k osobám fyzickým, tak i právnickým. Ve vztahu k daňovým povinnostem skupiny DPH po jejím zániku nezbývá, než aplikovat výše zmíněnou **solidární odpovědnost** členů skupiny, neboť **přechod práv a povinností** zaniklé skupiny DPH upraven není.

[29] Ustanovení § 5b odst. 2 zákona o DPH o solidární odpovědnosti je však ustanovením hmotněprávním. Samo o sobě nemůže představovat procesně relevantní právní důvod – tj. titul, po splnění dalších podmínek (vykonatelnost) i exekuční titul –

pokračování

vzniku daňové povinnosti členů skupiny, neboť exekuční tituly jsou upraveny úplným výčtem v § 176 odst. 1 daňového řádu. Jedním z nich je i výkaz nedoplatků, avšak v projednávané věci byl exekučním titulem **výkaz nedoplatků skupiny DPH, nikoli stěžovatele**.

[30] Přitom obecně vzato proti výkazu nedoplatků neexistuje jiný účinný prostředek k nápravě jeho věcných nesprávností, než je právě až žaloba proti exekučnímu příkazu. Výkaz nedoplatků totiž není rozhodnutím (a to ani ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.) a nejsou proti němu přípustné žádné opravné prostředky. Proti výkazu nedoplatků lze sice brojit námitkou dle § 159 daňového řádu, ovšem takovou námitku nelze považovat za účinný prostředek nápravy (k tomu blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 9 Afs 52/2015 – 59, č. 3455/2016 Sb. NSS), neboť výkaz nedoplatků se dlužníku vůbec nedoručuje, dlužník se s ním seznámí teprve prostřednictvím doručovaného exekučního příkazu (dále též srov. rozsudek ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017 – 40, č. 3825/2019 Sb. NSS). Jakkoli ale není námitka proti výkazu nedoplatků řádným opravným prostředkem, nynějšímu stěžovateli byla možnost jí podat *de facto* odňata, neboť výkaz nedoplatků skupiny byl primárně určen zastupujícímu členu skupiny, kterým stěžovatel nebyl (viz níže).

[31] V nyní projednávané věci je problematická absence exekučního titulu přímo vůči stěžovateli jako dlužníkovi umocněna dvěma významnými okolnostmi, totiž že (a) stěžovatel nebyl zastupujícím členem skupiny DPH, který byl ve výkazu nedoplatků skupiny označen; a (b) skupina zanikla ještě před vydáním exekučních příkazů proti stěžovateli. Co se týče okolnosti (a), není vyloučeno, že zastupující člen skupiny věcné námitky (podle § 159 daňového řádu) proti výkazu nedoplatků skupiny podá, fakticky by tak jednal i v zájmu ostatních členů skupiny. Pokud tak ale neučiní, negativní důsledky takového opomenutí by nesli právě ostatní členové skupiny (zde stěžovatel), aniž by to sami mohli ovlivnit. Náhled na věc nemůže změnit ani to, že skupina DPH je vždy „*kapitálově nebo jinak spojenými osobami*“ (§ 5a zákona o DPH). I za této situace si totiž členové skupiny mohou či z hlediska zákona dokonce musejí zachovávat určitou míru autonomie rozhodování, takže člen skupiny (jenž není členem zastupujícím) by mohl být postaven před „*hotovou věc*“, aniž by mohl samostatně rozhodnout, zda proti výkazu nedoplatků bude námitkami brojit, či nikoli.

[32] Co se týče okolnosti sub (b) výše, Nejvyšší správní soud – na rozdíl od soudu krajského – nepovažuje za zákonné a logické, aby správce daně nadále evidoval nedoplatky a spravoval osobní daňový účet již zaniklé skupiny DPH. Její zánik totiž znamená, že není daňovým subjektem, čili skupina již právně neexistuje, a to ani jako daňový subjekt *sui generis*. Za takové situace by bylo logické, aby se nedoplatky skupiny DPH promítly v bilanci nedoplatků jejích členů, či alespoň toho člena, na němž hodlá správce daně nedoplatky vymáhat.

[33] Stěžovatel nadto správně poukázal na úpravu v o. s. ř., který se v daňové exekuci subsidiárně užije na základě § 177 odst. 1 daňového řádu. I v soudním výkonu rozhodnutí platí, že nelze vymáhat povinnost po někom, kdo není jako povinná osoba označen v titulu pro výkon rozhodnutí (exekučním titulu). Exekuční titul je materiálně

vykonatelný jen tehdy, jestliže obsahuje přesnou individualizaci oprávněného a povinného (viz § 261a odst. 1 o. s. ř.). Proti jinému, než kdo je v rozhodnutí označen jako povinný, lze vést exekuci (soudní výkon rozhodnutí), jen pokud je prokázáno, že na něj přešla povinnost z exekučního titulu. Tímto směrem ostatně judikoval i Ústavní soud v již citovaném nálezu sp. zn. II. ÚS 199/04 (viz odstavec [24] výše).

[34] Nejvyšší správní soud dále nepřehlédl historickou úpravu zákona o DPH, konkrétně § 5c odst. 3 a odst. 4 tohoto zákona ve znění účinném do 30. 6. 2017. V § 5c odst. 3 zákona o DPH bylo uvedeno, že *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.* Odst. 4 téhož ustanovení zjednodušeně řečeno obdobně upravoval přechod práv a povinností v případě zániku členství ve skupině. Tato ustanovení zákonodárce zrušil novelou č. 170/2017 Sb., a to s účinností od 1. 7. 2017. Přitom mimo jiné ve zvláštní části důvodové zprávy k novele č. 170/2017 Sb. ve vztahu ke zrušeným odstavcům dotčeného ustanovení uvedl, že se částečně překrývají s úpravou v § 5b odst. 2 zákona o DPH, jež zakotvuje solidární odpovědnost členů skupiny za práva a povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů. Proto v zájmu jasnějšího výkladu zákona dotčené odstavce zrušil a doplnil, že *„[s]olidární odpovědnost je odpovědnost více daňových subjektů za jednu daňovou povinnost, kterou nese každý daňový subjekt zvlášť. Správce daně může z množiny daňových subjektů zvolit jednoho nebo více daňových subjektů a obrátit se na ně v souvislosti s plněním daňových povinností. Svou volbu správce daně odůvodňuje přezkoumatelným způsobem. Daňové subjekty se následně vypořádají mezi sebou v závislosti na tom, kdo z nich správcem daně plnil a v jakém rozsahu. Členové skupiny odpovídají za práva a povinnosti společně a nerozdílně jak v situaci, kdy skupina existuje, tak v době po zrušení její registrace. Uvedené platí pro hmotněprávní povinnosti i pro povinnosti procesní povahy, ať už v rovině nalézací, či v rovině platební včetně vymáhání (například exekuční titul znějící na již zaniklou skupinu lze vymáhat po jejích členech, jelikož odpovídají za splnění povinností skupiny společně a nerozdílně, a to jak v době existence skupiny, tak po jejím zániku)“* (zvýraznění přidáno – pozn. NSS).

[35] Kasační soud však s uvedeným nesouhlasí, jak odůvodnil výše s poukazem na judikaturu Ústavního soudu a principy výkonu rozhodnutí (exekuce) platné v občanském soudním řízení. O hmotněprávní úpravě solidární odpovědnosti soud pochybnosti nemá, ostatně o ní není sporu, ale lze znovu zopakovat, že z procesního hlediska musí exekuční titul (zde výkaz nedoplatků) znít na jméno dlužníka, jehož majetek je následně v daňové exekuci postižen; pokud tomu tak není, jde o zásadní nedostatek exekučního titulu a exekuční příkaz vydaný na základě takového titulu neobstojí. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že znění důvodové zprávy soud nezavazuje, byť je jinak výkladovým vodítkem umožňujícím zjistit úmysl zákonodárce. V tomto případě však důvodová zpráva neuvádí dostatečné argumenty pro závěr, že exekuční titul znějící na zaniklou skupinu lze bez dalšího vymáhat po jejích dřívějších členech; naopak zdejší soud vysvětlil, že takový postup bez výslovné **zákonné** opory možný není.

pokračování

[36] Nejvyšší správní soud tedy k otázce, která je jádrem sporu, uzavírá, že žalovaný (správce daně) zatížil exekuční příkazy vadou, která měla vliv na jejich zákonnost, jestliže tyto příkazy se týkají stěžovatele (jako člena bývalé skupiny DPH), ačkoli exekuční titul (výkaz nedoplatků skupiny) se týká právě jen skupiny DPH a je v něm uveden pouze její zastupující člen, jenž je osobou odlišnou od stěžovatele. Tato kasační námitka je tedy důvodná.

[37] S ohledem na výše uvedené se dále kasační soud pro nadbytečnost nezabýval zbylými kasačními námitkami (s výjimkou rozvedenou níže), které se týkaly toho, jak krajský soud posoudil námitku nesprávných údajů o jednotlivých nedoplatcích uvedených ve výkazu nedoplatků skupiny, a dále nedostatků zákonných náležitostí a nedoručení dodatečných platebních výměrů stěžovateli, neboť pro rozhodnutí dané věci nebyly podstatné a s ohledem na zrušení exekučních příkazů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení pozbyly relevance.

[38] Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že nelze přisvědčit kasační argumentaci, již stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu o opožděnosti jeho námitek k vlastním daňovým povinnostem (viz odstavce [4] a [11] výše); krajský soud zde správně dovodil, že tyto námitky byly vzneseny až po uplynutí žalobní lhůty a v rozporu se zásadou koncentrace řízení. Stěžovatel proti tomuto postupu vznesl jen obecnou výhradu „přepjatého formalismu“, které nelze přisvědčit. Pak by totiž „přepjatým formalismem“ byla samotná zákonná koncepce koncentrace řízení v soudním řádu správním (viz § 71 odst. 2 *in fine* s. ř. s.). Samotná existence takových námitek však dobře ilustruje výše uvedené úvahy, totiž že stěžovatel se zde (byť opožděně) pokoušel přednést věcné námitky proti vlastnímu exekučnímu titulu, které by ovšem v řízení o přezkumu exekučního příkazu za „normálních okolností“ neměly mít vůbec místo. Stěžovatele lze však chápat, neboť kvůli výše popsané situaci neměl „procesní prostor“, aby svoje věcné námitky uplatnil před správcem daně.

[39] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však krajskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a dle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Krajský soud by totiž – vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku – neměl v dalším řízení jinou možnost, než napadená rozhodnutí (exekuční příkazy) zrušit.

[40] Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku. Žalovaný tedy bude vycházet z toho, že nelze vést daňovou exekuci proti stěžovateli (byť byl v rozhodné době členem skupiny DPH) na základě výkazu nedoplatků skupiny DPH, a nikoli stěžovatele.

[41] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační

stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[42] Jelikož stěžovatel dosáhl zrušení správního rozhodnutí, měl z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží mu tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči neúspěšnému žalovanému.

[43] Důvodně vynaložené náklady v řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 6 000 Kč (2 x 3000 Kč za dvě napadená rozhodnutí), za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a dále odměna za zastupování advokátkou. Ta byla v řízení před krajským soudem určena podle § 11 odst. 1 písm. a), písm. d) a písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „*advokátní tarif*“, ve spojení s § 7 bodem 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za celkem pět úkonů právní služby po 3 100 Kč [převzetí zastoupení, sepsání žaloby, vyjádření zástupkyně stěžovatele k dalším sdělením žalovaného v průběhu řízení a ke skutečnostem, které byly předmětem dokazování na ústních jednáních (ze dne 22. 7. 2021 a 2. 9. 2021, posouzeno souhrnně jako jeden úkon právní služby), účast na jednání před krajským soudem dne 27. 7. 2021 a dne 7. 9. 2021], tedy v celkové výši 15 500 Kč (5 x 3 100 Kč). Nejvyšší správní soud naopak odměnu nepřiznal za stručnou repliku stěžovatele k vyjádření žalovaného k žalobě (ze dne 26. 7. 2018), v níž stěžovatel toliko nesouhlasil s názory žalovaného a setrval na žalobních argumentech; nejednalo se tedy o účelně vynaložený úkon právní služby, za který by odměna náležela. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu částku 300 Kč za každý z uvedených úkonů právní služby, tedy celkem 1 500 Kč (5 x 300 Kč). Odměna za zastupování advokátkou v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za jeden úkon právní služby po 3 100 Kč (sepsání kasační stížnosti), spolu s náhradou hotových výdajů za tento úkon ve výši 300 Kč. Odměna advokátky za zastupování v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti tak činí částku 20 400 Kč. Zástupkyně stěžovatele doložila, že je plátkyní daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součástí nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 4 284 Kč, tj. 21 % z částky 20 400 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[44] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatele tedy činí 35 684 Kč (6 000 Kč + 5 000 Kč + 20 400 Kč + 4 284 Kč). Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšnému stěžovateli na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jeho zástupkyně. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III. tohoto rozsudku).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 9. března 2023

JUDr. Tomáš Rychlý  
předseda senátu