



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **STANMORE S.à.r.l.**, sídlem boulevard Royal 11, L 2449, Lucembursko, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2019, č. j. 6 Af 22/2014 - 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2014, č. j. 4262/14/5000-14503-702514.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný k odvolání stěžovatelčiny předchůdkyně (Chancery Lane, s.r.o. – dále bude tato společnost pro přehlednost označována též jako „stěžovatelka“) změnil ve výroku rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 11. 7. 2013, č. j. 286269/13/4000-27900-107911, o nařízení daňové exekuce na prodej movitých věcí podle § 178 odst. 1, odst. 5 písm. e) a § 203 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném pro projednávanou věc. Exekuce byla nařízena za účelem vymožení daňových nedoplatků na dani z přidané hodnoty (DPH) v celkové výši 471 651 090,46 Kč spolu s úrokem z prodlení a příslušenstvím, vzniklých z titulu dřívějšího členství stěžovatelky ve skupině podle § 5a a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2012 (dále jen „ZDPH“). Žalovaný nepřisvědčil odvolacím námitkám, ale celkovou výši nedoplatků snížil na 470 444 876,87 Kč, neboť se správní orgán I. stupně dopustil pochybení v počtech.

[3] Stěžovatelka byla v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012 členkou skupiny spojených osob, která byla registrována k DPH (DIČ: CZ699002409). Dne 24. 6. 2013 zaslal správní orgán

I. stupně stěžovatelce vyrozumění o výši nedoplatku skupiny ke dni 19. 6. 2013, a to ve výši 495 584 204,77 Kč; současně s vyrozuměním žádal, aby stěžovatelka tento nedoplatek uhradila. Proti tomuto vyrozumění podala stěžovatelka dne 2. 7. 2013 námitku, že ji může stíhat povinnost uhradit nejvýše 20 000 000 Kč, neboť tuto částku nepřevýšily daňové povinnosti, které členům vznikly v době, kdy skupina existovala. Správní orgán I. stupně tuto námitku svým rozhodnutím ze dne 23. 7. 2013 zamítl. Následně vydal výše citovaný exekuční příkaz ze dne 11. 7. 2013 a žalovaný o odvolání proti tomuto rozhodnutí rozhodl shora citovaným rozhodnutím ze dne 18. 2. 2014.

II. Rozhodnutí městského soudu

[4] Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného u městského soudu. Zpochybňovala především rozsah své odpovědnosti za závazky skupiny podle ZDPH, jejímž byla dříve členem. Městský soud v tomto ohledu identifikoval více větví své rozhodovací praxe. Přiklonil se k názoru, který již dříve následovaly devátý i pátý senát městského soudu. Dospěl k závěru, že stěžovatelka odpovídala solidárně za všechny povinnosti plynoucí ze ZDPH ostatním členům skupiny do doby jejího zrušení. Stěžovatelka totiž byla členem skupiny od její registrace do jejího zrušení a podle § 5b odst. 2 ZDPH odpovídají členové skupiny za povinnosti podle ZDPH společně a nerozdílně taktéž po zániku této skupiny. Přitom podle § 5c odst. 1 ZDPH na skupinu přecházejí práva a povinnosti plynoucí z tohoto zákona okamžikem registrace. Je tedy zřejmé, že na skupinu při její registraci přecházejí veškeré již existující povinnosti přistupujících členů. Nedoplatky jednotlivých členů se tak stávají nedoplatky skupiny, a každý člen tak solidárně odpovídá za veškeré nedoplatky, které skupina měla v době jeho členství. Členové skupiny tedy jsou solidárně odpovědní za povinnosti, které měli ostatní členové před přistoupením ke skupině, a dále za povinnosti, které vzniknou v době členství ve skupině. Je v zájmu každého přistupujícího člena, aby se seznámil se situací ostatních členů skupiny, aby se vyhnul negativním důsledkům vstupu do skupiny. Žalovaný tedy nepochybil, pokud na stěžovatelce vymáhal splnění povinnosti, kterou jiný člen skupiny měl ještě před jejím vznikem, a to navzdory tomu, že skupina již v době řízení u správního orgánu I. stupně neexistovala. Městský soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti předně namítala, že je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, protože nebyly dostatečným způsobem vypořádány všechny námitky, které vznesla v žalobě. Za nevypořádané měla především tyto argumenty: výklad provedený žalovaným byl pouze jazykový a bezhodnotový; žalovaný ne zvolil mírnější ze srovnatelných výkladů; není důvod, aby se na úhradě daňových nedoplatků z doby před vznikem skupiny podíleli ostatní její členové; odpovědnost za daňové závazky je individuální a výjimky z tohoto pravidla je třeba vykládat restriktivně; byla porušena rovnost v neakcesorické podobě, protože zvoleným výkladem vznikají dvě kategorie členů skupiny, z nichž jedni odpovídají bez jakýchkoliv limitů, zatímco druhí jsou odpovědní jen omezeně. Dále podle stěžovatelky městský soud nevypořádal podstatnou část její argumentace k námitce, že není odpovědná za daňové nedoplatky ostatních členů, které vznikly před registrací skupiny. K věci samé uvedla, že solidární povinnost členů skupiny vyplývá z § 5b odst. 2 věty první ZDPH, kdežto skutečnost, že odpovědnost trvá i po zrušení skupiny, vyplývá z věty druhé téhož ustanovení. Není však zřejmé, zda se i po zrušení skupiny jedná o solidární odpovědnost. Tento výklad dle jejího názoru podporuje i § 5c odst. 3 ZDPH, podle kterého přecházejí povinnosti na jednotlivé členy skupiny v rozsahu, v jakém se vztahují k uskutečněným nebo přijatým plněním jednotlivými členy, popř. se mohou členové o rozdělení povinností dohodnout. K obdobnému závěru dospěl i městský soud ve svém rozsudku ze dne 7. 12. 2017, č. j. 10 Af 18/2014 - 41, a v nyní projednávané věci se tak měla uplatnit zásada *in dubio mitius* a měl být zvolen ten ze srovnatelných výkladů, který je pro

pokračování

stěžovatelku výhodnější. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek městského soudu je přezkoumatelný a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které dovodil, že soudy nemusí výslovně reagovat na každou dílčí námitku účastníka řízení, pokud reaguje na základní klíčovou argumentaci, jak tomu bylo i v nyní projednávaném případě. Souhlasil s výkladem provedeným městským soudem, podle kterého z § 5b odst. 2 ZDPH vyplývá, že odpovědnost člena skupiny za povinnosti ostatních jejích členů je solidární i po jejím zrušení. Ustanovení § 5c odst. 3 ZDPH pak dle žalovaného pouze určuje vnitřní úpravu přechodu jednotlivých práv a povinností uvnitř skupiny. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti ve smyslu § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., a dospěl k následujícímu závěru.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka shledává napadený rozsudek nezákonným mj. z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti. Tímto kasačním důvodem se Nejvyšší správní soud zabýval jako prvním, neboť by bylo předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost je totiž natolik závažnou vadou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

IV. a) K (ne)přezkoumatelnosti rozsudku městského soudu

[10] Nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodné důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS) nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitok uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Afs 27/2004 - 74). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se soud, resp. správní orgán, podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. Správní orgány a soudy totiž nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19, nebo ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 382/2018 - 21). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by jí měl být rozsudek odůvodněn, resp. o tom, jak by měla být zodpovězena právní otázka, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 69/2016 - 24).

[11] V projednávané věci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Z rozsudku městského soudu je zřejmý právní názor, že § 5b odst. 2 ZDPH a § 5c odst. 3 ZDPH je třeba vykládat tak, že jsou členové skupiny i po jejím zrušení solidárně odpovědní. Ustanovení § 5c odst. 3 ZDPH upravuje pouze vnitřní poměry ve skupině mezi jednotlivými členy. Upozornil také na to, že desátý senát městského soudu zastává jiný názor na tuto problematiku, a uvedl, že se s jeho názorem neztotožňuje. Městský soud sice výslovně nereagoval na všechny aspekty stěžovatelčiny námítky směřující do rozsahu její povinnosti, ale z jeho odůvodnění je zřejmé, proč této námitce nepřisvědčil. Výslovně sice nereagoval na stěžovatelčin argument, že žalovaný provedl pouze jazykový výklad, nicméně z obsahu rozsudku je zřejmé, že městský soud s výsledkem takto provedeného výkladu souhlasí. Přitom pouhá skutečnost, že je proveden pouze jazykový výklad, ještě neznamená, že je výsledek tohoto výkladu nesprávný. Z rozsudku městského soudu taktéž vyplývá, že stěžovatelčin výklad považuje za nesprávný. Byť to soud výslovně neuvedl, je logické, že v takovém případě použití zásady *in dubio mitius* nepřichází v úvahu (vzhledem k tomu, že stěžovatelka tuto námítku vznesla znovu v kasační stížnosti, bude o ní věcně pojednáno níže). Další námítky směřující ke způsobu výkladu neobstály, neboť městský soud zvolil jiný vnitřně konzistentní výklad, než jaký preferovala stěžovatelka. Na námítku porušení rovnosti v neakcesorické podobě městský soud výslovně reagoval. Pouhá skutečnost, že se stěžovatelka neztotožnila se způsobem, jakým městský soud námítku vypořádal, nemůže zapříčinit nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Stejně tak je z rozsudku jasně seznatelné, z jakých důvodů městský soud přičítal stěžovatelce odpovědnost za daňové nedoplatky vzniklé před registrací skupiny.

[12] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka nevznesla věcnou námítku, ve které by brojila proti správnosti posouzení otázky, zda odpovídala také za nedoplatky členů skupiny, které vznikly v době před registrací skupiny. Proto se touto otázkou nemohl věcně zabývat. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční a Nejvyšší správní soud je tedy, vyjma případů taxativně uvedených, uplatněnými důvody kasační stížnosti vázán. Obsah a kvalita kasační stížnosti tak významně předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu, vč. rozsahu jeho přezkumné činnosti. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta; k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, a ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60.

IV. b) K solidární odpovědnosti stěžovatelky

[13] Jádrem sporu je otázka, zda solidární odpovědnost za daňové povinnosti ostatních členů skupiny podle ZDPH trvá i po jejím zrušení. Před samotným zodpovězením této otázky je vhodné nejprve stručně popsat smysl skupiny podle ZDPH. Možnost pohlížet na více úzce propojených subjektů jako na jednu osobu povinnou k dani předvídá čl. 11 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“). Stát, který této možnosti využije, zároveň „*může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení*“. Smyslem 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

pokračování

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.

[14] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že se odpovědnost jednotlivých členů při zrušení členství mění ze solidární na dělenou. Podle § 5b odst. 2 ZDPH „[č]lenové 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.“ Dle stěžovatelky lze z takto formulovaného ustanovení dovodit, že bývalí členové skupiny nejsou solidárně odpovědní za povinnosti ostatních členů, neboť solidární odpovědnost není zmíněna ve druhé větě, kde je upravena odpovědnost členů po zrušení skupiny, resp. po zániku jejich členství. Takový výklad však nelze přijmout. Nelze dovodit, že bylo vůlí zákonodárce změnit režim odpovědnosti po zrušení skupiny pouze na základě toho, že v druhé větě znovu nepoužil slovní spojení „společně a nerozdílně“. Jak správně poznamenal městský soud, věta druhá pouze doplňuje větu první. Absence výslovného uvedení solidární odpovědnosti ve větě druhé je pouze zřejmým důsledkem snahy zákonodárce neopakovat v jednom ustanovení vícekrát, co již bylo jasně stanoveno.

[15] Podle § 5c odst. 3 ZDPH „[p]ráva a povinnosti vyplývající z tohoto zákona skupině přecházejí na osoby, které jsou členy skupiny ke dni zrušení registrace skupiny, dnem 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.“ Z tohoto ustanovení stěžovatelka dovodila, že solidární odpovědnost v době po zrušení společnosti nepřichází v úvahu. Je však třeba přisvědčit názoru městského soudu, že účelem tohoto ustanovení není změnit režim odpovědnosti, ale pouze uspořádat vztahy mezi jednotlivými členy uvnitř skupiny. Takový výklad podporuje i systematické zařazení tohoto ustanovení do § 5c ZDPH. Zatímco § 5b ZDPH upravuje jednání za skupinu a její odpovědnost, § 5c stanoví pravidla pro přechod práv a povinností. Ani jedno z těchto ustanovení není vůči druhému speciální, a musí tak být zvolen výklad, který nebude v rozporu s žádným z nich. Nejvyšší správní soud tento výklad provedl následovně.

[16] Splní-li některý ze členů veškeré povinnosti, za jejichž splnění odpovídá podle § 5b odst. 2 ZDPH, může se na ostatních členech v civilním řízení domáhat náhrady toho, co za ně splnil. Díky vnitřnímu přerozdělení povinností podle § 5c odst. 3 ZDPH je zřejmé, v jakém rozsahu se může uspokojit na kterém z ostatních členů. Při tomto výkladu dává smysl i možnost dohody mezi členy o tom, kdo je povinen v jakém rozsahu. Členové si samozřejmě mohou svobodně určit, kdo má zaplatit jakou částku, naopak však nepřichází v úvahu, aby svou vlastní dohodou určili, na kom správce daně smí částku vymáhat, a na kom nikoliv.

[17] Systematický výklad je zde nutno propojit i s výkladem jazykovým, při němž je třeba upozornit na to, že zákonodárce v § 5b odst. 2 ZDPH upravoval *odpovědnost*, zatímco v § 5c odst. 3 ZDPH stanovil přechod *povinností*. Odpovědnost je specifický právní vztah, který jako sekundární vzniká (resp. se aktivuje) při porušení primární povinnosti. Přechod primární povinnosti je v daném případě upraven § 5c odst. 3 ZDPH. Povinnost plnit, co ukládá ZDPH, tedy primárně stíhá ty členy, na které tyto povinnosti přešly na základě uskutečněných a přijatých plnění v rámci skupiny, popř. na které tyto povinnosti přešly na základě dohody. Pokud však některý bývalý člen svou povinnost sám nesplní, odpovídá za tento stav společně a nerozdílně každý člen podle § 5b odst. 2 ZDPH. Vzhledem k tomu, že zákon stanoví, že všichni členové *odpovídají* společně a nerozdílně, a nikoliv *ručí* společně a nerozdílně, je nabíledni, že správce daně může na základě odpovědnostního vztahu vymáhat splnění primární povinnosti na kterémkoliv z členů skupiny, aniž by svůj postup zaměřil na toho člena, který svou povinnost nesplnil.

[18] Je třeba též mít na paměti samotný smysl skupiny podle ZDPH, jak již byl vyložen výše. Volba solidární odpovědnosti je odrazem zákonodárcovy legitimní snahy znemožnit zneužití

skupinové registrace ke krácení daně. Důležitost tohoto cíle lze demonstrovat například na tom, že podle judikatury Soudního dvora Evropské unie měly členské státy možnost přijímat opatření zamezující daňovým únikům osob, na které se hledí jako na jedinou osobu povinnou dani, také v době před vstupem v platnost směrnice o společném systému DPH. Před platností této směrnice přitom evropské právo předvíдалo pouze možnost pohlížet na více propojených osob jako na jednu osobu povinnou k dani, ale nestanovilo výslovně možnost přijímat opatření zamezující jejich daňovým únikům. Navzdory tomu Soudní dvůr Evropské unie dovedl, že „*tato okolnost nicméně nezabavovala členské státy možnosti přijmout před tímto vstupem v platnost užitečná rovnocenná opatření, jelikož boj členských států proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem představuje cíl uznávaný a podporovaný šestou směrnicí i v případě neexistence výslovného zmocnění unijního normotvůrce*“. Takové opatření ovšem muselo být nezbytné a vhodné s ohledem na sledovaný cíl (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 7. 2015, *Larentia a Minerva*, ve spojených věcech C-108/14 a C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496, body 42 a 43).

[19] Podle názoru Nejvyššího správního soudu je při sledování zmíněného cíle solidární odpovědnost namístě, zvláště s přihlédnutím k požadavkům, které jsou kladeny na členy skupiny. Podle § 5a odst. 1 ZDPH ve spojení s odst. 3 a 4 téhož ustanovení totiž smí být členy skupiny pouze ty subjekty, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna stejná osoba nebo které jsou spojeny kapitálově. Jednotliví členové by tedy z povahy věci měli mít alespoň základní přehled o situaci ostatních členů. Pokud by se měl použít výklad stěžovatelky, členové skupiny by měli jednoduchý způsob, jak se vyhnout placení daně. Stačilo by, aby v době existence skupiny prostřednictvím plnění, která nejsou předmětem daně, změnili majetkové poměry jednotlivých členů tak, aby člen s nejmenším majetkem měl zároveň nejvíce povinností podle ZDPH. Po zrušení skupiny by tak správce daně musel vymáhat splnění povinností na členovi, který by tyto povinnosti splnit ani nemohl. Přestože se může zdát, že takovou situaci by „obětovaný“ člen z vlastní vůle nedopustil, členové skupiny musí být ze zákona spojeni (viz výše), a tím pádem může takové řešení být ve výsledku výhodné pro osoby, prostřednictvím kterých ke spojení členů dochází. Je zcela nemyslitelné, že by bylo vůlí zákonodárce umožnit členům skupiny vyhnout se tímto (či jiným obdobným) způsobem plnění svých daňových povinností.

[20] Výše uvedený výklad potvrzuje i skutečnost, že zákonodárce § 5c odst. 3 ZDPH zrušil novelou, kterou provedl zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. V důvodové zprávě k tomuto zákonu pak uvedl následující: „*Jelikož materie upravená v § 5b odst. 2 věta druhá a § 5c odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty se překrývají, je z výkladového hlediska těžko určitelné, jaký mají ustanovení vzájemný vztah (zda je některé z nich lex specialis ve vztahu k druhému, pokud ano, pak které, apod.). Aby bylo těmto výkladovým nejasnostem zabráněno, navrhuje se zrušení ustanovení § 5c odstavců 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty.*“ [viz sněmovní tisk č. 873/0, důvodová zpráva, II. zvláštní část, k bodu 8 (§ 5c odst. 3 a 4), 7. volební období, 2013-2017, digitální repozitář, www.psp.cz]. Nejvyšší správní soud tuto část novely vyhodnotil v kontextu citované důvodové zprávy jako interpretační. Dle názoru zdejšího soudu tedy nemá měnit normy aplikované v nyní posuzované věci, nýbrž pouze vyjasnit způsob, kterým mají tyto normy být interpretovány. Pro úplnost je třeba uvést, že na nyní řešenou věc neaplikoval právní normy po jejich změně novelou, ale pouze ji použil k podpoře svých závěrů, ke kterým by dospěl i bez ní.

[21] Nejvyšší správní soud připouští, že v kontextu citované části důvodové zprávy se může jeho výklad jevit jako nekonzistentní, když nejprve určí, že se v dané situaci použije § 5b odst. 2 ZDPH, a naopak je vyloučena aplikace §5c odst. 3 ZDPH, a následně cituje autora zmíněné novely, který výslovně připustil, že je vztah mezi těmito ustanoveními nejasný. K tomu však je třeba uvést, že soudu nezbyvá než vyložit právo účinné v rozhodné době způsobem, který nejlépe odpovídá vůli racionálního zákonodárce, přestože skutečný autor zákona takový výklad nemusel zamýšlet. Zde je vhodné připomenout tezi jednoho z nejvýznamnějších právníků 20. století Gustava Radbrucha: „*Vůle zákonodárce není metodou výkladu, nýbrž cílem výkladu a výsledkem výkladu, výrazem pro apriorní nezbytnost systémově-nerozporného výkladu celého právního řádu. Je proto možné*

pokračování

konstatovat jako vůli zákonodárce to, co nikdy jako vědomá vůle autora zákona nebylo přítomno. Interpret může rozumět zákonu lépe, než mu rozuměl jeho tvůrce, zákon může být moudřejší než jeho autor - on právě musí být moudřejší než jeho autor.“ (G. Radbruch, Rechtsphilosophie. Studienausgabe. Hrsg. R. Dreier, S. Paulson, Heidelberg 1999, s. 107.)

[22] Stěžovatelka namítla, že městský soud porušil zásadu *in dubio mitius*, když v situaci, kdy se nabízely dva srovnatelné výklady téhož zákonného ustanovení, nezvolil výklad pro stěžovatelku výhodnější. Tuto zásadu ovšem nelze vykládat tak, že každou myslitelnou interpretaci právní normy podanou stěžovatelkou by měly správní orgány a soudy zohlednit jako možnost dvojího výkladu. Aby mohlo dojít ke stěžovatelkou tvrzenému pochybení městského soudu, musel by být k názoru, který městský soud zastával, postaven rovnocenný konkurenční výklad práva. Jak již Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, výklad provedený v této věci městským soudem byl správný a stěžovatelkou navrženou alternativu nelze považovat za rovnocennou. Stěžovatelčina argumentace navíc vychází především z jazykového výkladu a ani z tohoto hlediska není přesvědčivá. Použitím jazykové, systematické, teleologické a logické výkladové metody však lze dospět k závěru, že interpretace sporných ustanovení stěžovatelkou je nesprávná a nepřipouští uplatnění zásady *in dubio mitius*.

[23] Takový přístup soudu je ostatně v souladu s judikaturou Ústavního soudu, např. v nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. ÚS 33/97, Ústavní soud konstatoval, že „[n]eudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jazykového výkladu; jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *e ratione legis* atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nezdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“ V nálezu ze dne 31. 8. 2015, sp. zn. II. ÚS 1287/14, pak Ústavní soud uvedl, že „[p]ři výkladu a aplikaci právních předpisů nelze pomíjet jejich účel a smysl, který není možné hledat jen ve slovech a větách toho kterého předpisu, v němž je třeba vždy nalézat i principy uznávané demokratickými právními státy.“ Obdobně lze poukázat na judikaturu zdejšího soudu, např. na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, č. 792/2006 Sb. NSS.

V. Závěr a náklady řízení

[24] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalované, které by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože jí podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 28. srpna 2020

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu