



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Ing. Zdeňka Strnada, Ph.D., MPA a JUDr. Terezy Kučerové věci

žalobkyně: **Allianz – Slovenská poisťovna, a. s.**,
se sídlem Dostojevského rad 4, Bratislava, Slovenská republika,
zastoupené advokátem Mgr. Františkem Korbelem, Ph.D.,
se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
se sídlem Budějovická 7, Praha 4,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2017, čj. 34431-3/2017-900000-302,

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 18. 12. 2013, čj. 82844-4/2013-520000-11, Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) na základě žádosti provozovatele daňového skladu společnosti LIHO-Blanice, spol. s r. o., povolil, aby zajištění spotřební daně pro provozování daňového skladu evidenční číslo CZ0302004S001 bylo poskytnuto ručením prostřednictvím žalobkyně coby ručitelky, a to na základě záruční listiny ze dne 16. 12. 2013. Správce daně následně vydal společnosti LIHO-Blanice povolení k provozování daňového skladu ze dne 13. 6. 2014, čj. 34725-4/2014-520000-11.
2. Usnesením dne 24. 3. 2016, KSCB 28 INS 2011/2016-A-10, zjistil Krajský soud v Českých Budějovicích úpadek společnosti LIHO-Blanice s účinky od téhož dne (pozn.: z veřejně dostupných informací obsažených v insolvenčním rejstříku je patrné, že vůči uvedené společnosti byl prohlášen konkurz, který stále probíhá). V návaznosti na uvedené správce daně rozhodnutím ze dne 29. 3. 2016, čj. 24455/2016-520000-11, shora citované povolení k provozování daňového skladu zrušil; odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2016, čj. 42296-7/2016-900000-304.2, zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.
3. V důsledku zrušení povolení k provozování daňového skladu podala společnost LIHO-Blanice dne 6. 4. 2016 daňové přiznání ke spotřební dani z lihu se dnem vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit 5. 4. 2016 a s výpočtem spotřební daně ve výši 14 808 885 Kč. Jelikož se vyměřovaná daň neodchylovala od daně tvrzené, vydal správce daně platební výměr ze dne 6. 4. 2016, čj. 27672/2016-520000-32.3, který pouze založil do daňového spisu.
4. Dne 5. 5. 2016 podala společnost LIHO-Blanice dodatečné daňové přiznání ke spotřební dani s výpočtem daně ve výši -13 143 060 Kč, jelikož v mezidobí došlo k zajištění lihu. V reakci na toto dodatečné daňové přiznání vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 3. 6. 2016, čj. 47131/2016-520000-32.3, na částku 0 Kč, neboť neshledal rozdíl mezi poslední známou daní (tj. 14 808 885 Kč) a částkou nově zjištěnou. Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl a tento výměr potvrdil rozhodnutím ze dne 21. 12. 2016, čj. 35583-2/2016-900000-302.
5. Vzhledem k tomu, že správce daně shledal existenci daňových nedoplatků společnosti LIHO-Blanice, přistoupil k vydání výzvy k zaplacení nedoplatků na spotřební dani a jejího příslušenství v náhradní lhůtě ze dne 12. 4. 2016, čj. 27663-2/2016-520000-3, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 11. 5. 2016, čj. 27663-5/2016-520000-32.3. Přípisy ze dne 12. 4. 2016, čj. 27663-3/2016-520000-3, a ze dne 11. 5. 2016, čj. 27663-6/2016-520000-3, byla o uvedené výzvě a opravném rozhodnutí informována též žalobkyně.
6. Jelikož společnost LIHO-Blanice v náhradní lhůtě splatnosti nedoplatky neuhradila, vyzval správce daně žalobkyni rozhodnutím ze dne 17. 5. 2016, čj. 27663-7/2016-520000-32.3, ke splnění ručitelské povinnosti; uvedená výzva se vztahovala mimo jiné na částku 14 808 885 Kč vyměřenou platebním výměrem ze dne 6. 4. 2016. Žalovaný citovanou výzvu k odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 5. 1. 2017, čj. 447/2017-900000-302, změnil co do odkazů na zákonná ustanovení obsažená v jejím výroku; ve zbytku však výzvu ponechal beze změny.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

7. Žalobkyně za společnost LIHO-Blanice uhradila dlužnou částku na spotřební dani ve výši 14 808 885 Kč dne 3. 3. 2017, avšak jelikož byl nedoplatek splatným již dne 5. 4. 2016, vydal správce daně platební výměr na úrok z prodlení ze dne 15. 3. 2017, čj. 24525/2017-520000-11, a to na částku 1 852 633 Kč. Žalovaný citovaný platební výměr změnil k odvolání společnosti LIHO-Blanice rozhodnutím ze dne 27. 6. 2017, čj. 26140-2/2017-900000-302, v otázce data splatnosti daně z 6. 4. 2016 na 5. 4. 2016 a v souvislosti s tím zvýšil vyměřený úrok z prodlení na částku 1 858 333 Kč.
8. Jelikož společnost LIHO-Blanice úrok z prodlení ve stanovené lhůtě neuhradila, vydal správce daně žalobkyni výzvu ke splnění ručitelské povinnosti ze dne 12. 4. 2017, čj. 34378/2017/520000-11. K odvolání žalobkyně proti této výzvě žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil datum splatnosti daně z 6. 4. 2016 na 5. 4. 2016 a zvýšil vyměřený úrok z prodlení na částku 1 858 333 Kč; o změně právního posouzení věci žalovaný žalobkyni informoval výzvou k uplatnění práva ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu ze dne 20. 7. 2017, čj. 34431-2/2017-900000-302. Odvolacím námitkám žalobkyně žalovaný nepřisvědčil.

II. Shrnutí žaloby

9. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 10. 10. 2017 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
10. Žalobkyně předně namítla nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že žalovaný nesprávně posoudil rozsah vyměřených úroků a jeho rozhodnutí je v tomto ohledu též nepřezkoumatelné. Správce daně totiž nevzal při svém rozhodování v úvahu dikci § 171 odst. 4 daňového řádu, dle něhož má odvolání proti ručitelské výzvě odkladný účinek. Postupem správce daně a žalovaného je ručitel penalizován za to, že využije odvolání coby procesního prostředku obrany. Ručitel je tak postaven do situace, kdy sice může podat odvolání proti výzvě ke splnění ručitelského závazku, ale zároveň je odstrašován tím, že pokud tuto procesní možnost využije a nezaplatí rovnou, bude mu nabíhat úrok z prodlení. Jeho výše je pak odvislá od délky řízení, nad níž ručitel nemá kontrolu. Žalobkyně namítla, že ručitelský vztah je vztahem akcesorickým, přičemž tato skutečnost ve spojení se shora uvedeným znamená, že za dobu, kdy bylo podáno odvolání proti výzvě k úhradě daňového nedoplatku ručitelem, nelze uplatňovat vůči ručiteli úrok z prodlení.
11. Žalobkyně k podpoře své argumentace poukázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb., a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2008, čj. 5 Afs 174/2004-68, č. 1770/2009 Sb. NSS (pozn.: citovaná judikatura se týká – zjednodušeně řečeno – otázky „rovnosti zbraní“ hlavního daňového dlužníka a ručitele). Dále žalobkyně poukázala na komentářovou literaturu ve vztahu k § 172 odst. 4 daňového řádu, dle níž na ručitele nedopadají zákonné důsledky prodlení daňového subjektu (viz komentář k § 172 odst. 4 daňového řádu: Baxa, J. In Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, 1880 s., dostupné v ASPI). Na základě uvedeného je dokonce možné dovodit, že povinnost hradit úrok z prodlení nemohl žalobkyni vůbec vzniknout.

12. Žalobkyně namítla, že daňové orgány opakovaně prezentují tytéž skutečnosti a argumenty, aniž se relevantně vypořádávají se všemi jejími námitkami, čímž zatížili svá rozhodnutí nepřezkoumatelností.
13. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas se závěrem žalovaného, dle něhož právní úprava ručení uvedená v daňovém řádu je na posuzovaný případ aplikovatelná pouze do té míry, do jaké se daná úprava váže k obecným znakům ručení; v jednotlivých aspektech je dle jeho názoru ručení dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, autonomní a odlišné zejména tím, že jejím předmětem je ručení smluvní. Úprava ručení v daňovém řádu se ovšem vztahuje jak na daňové ručení zákonné, tak i na daňové ručení smluvní.
14. Ustanovení § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních (pozn.: s účinností od 1. 1. 2015 se jedná o odst. 5 téhož ustanovení) se váže k daňovému řádu. Zákonné náležitosti výzvy coby rozhodnutí, úprava lhůty atd., jsou záležitosti, které upravuje daňový řád a které musí být při vydání této výzvy zohledněny. Ačkoli dle Nejvyššího správního soudu mohou mezi jednotlivými úpravami ručení v různých odvětvích práva existovat odůvodněné rozdíly, ručení si i přesto z obecných principů do právní praxe přenáší akcesorickou, povahu uspokojení daňových dluhů ze strany ručitele. Správce daně se tedy měl pokusit uspokojit alespoň část daňového dluhu na společnosti LIHO-Blanice. Daňové orgány se nemohou této povinnosti zprostit s odkazem na specifickou povahu ručení podle zákona o spotřebních daních a rovnou uspokojovat celý daňový dluh od žalobkyně, aniž vyvíjí prokazatelnou procesní aktivitu směřující k uspokojení daňového dluhu od hlavního daňového dlužníka. Touto otázkou se správce daně v odůvodnění výzev ze dne 17. 5. 2016 a 12. 4. 2017 nezabýval.
15. Žalobkyně dále namítla selektivní argumentaci správce daně a žalovaného, která „*má mj. podobu neuvádění některých údajů, nevypořádání se s některými námitkami v jejich celosti, chybějících náležitostí Výzvy 04/2017 a nedostatečné informovanosti Žalobkyně před vydáním Výzvy 04/2017.*“ Ve výzvě ze dne 12. 4. 2017 byl mj. chybně uveden údaj o splatnosti úroku z prodlení, nesprávný údaj o výši úroku z prodlení a také údaj o rozdělení jednotlivých dob, ke kterým se úrok z prodlení vztahuje. Správce daně i žalovaný systematicky neuvádějí data a všechny další nezbytné údaje, které jsou relevantní. Konkrétně žalobkyně poukázala na chybějící data podání odvolání, přičemž „*[n]ěkteré další úkony ve věci samé také nejsou v argumentaci datovány, ač by být měly.*“ Absence těchto údajů může vést k nesprávnostem úkonů daňových orgánů.
16. S ohledem na jednostranné posuzování řešeného případu ze strany daňových orgánů považuje žalobkyně za relevantní poukázat na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, čj. 30 Ca 93/2001-79, č. 587/2005 Sb. NSS, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, čj. 2 Afs 210/2005-89, řešící otázku odmítnutí předpojatosti, resp. selektivnosti připuštěných důkazů.
17. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (pozn.: původně nesprávně formulovaný žalobní petit žalobkyně opravila podáním ze dne 10. 10. 2017; krajský soud proto rozhodoval o žalobě v opraveném znění).

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobkyně

18. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně se záruční listinou ze dne 16. 12. 2013 zavázala ručit za společnost LIHO-Blanice za její případný daňový dluh na Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

spotřební dani včetně příslušenství ve smyslu § 21 odst. 2 zákona o spotřebních daních, a to do výše 23 000 000 Kč. Spotřební daň se stala splatnou dne 5. 4. 2016, přičemž k jejímu uhrazení došlo až 3. 3. 2017 platbou žalobkyně coby ručitelky. Za tuto dobu proto správce daně vyměřil společnosti LIHO-Blanice úrok z prodlení. Jmenovaná společnost však úrok z prodlení ve stanovené lhůtě neuhradila a vzhledem k probíhajícímu insolvenčnímu řízení se správce daně obrátil výzvou ke splnění ručitelské povinnosti ze dne 12. 4. 2017 na žalobkyni [úrok z prodlení se totiž stal splatným až po prohlášení úpadku společnosti LIHO-Blanice, přičemž tato pohledávka se dle § 170 písm. b) zákona č. o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), v insolvenčním řízení neuspokojuje]. Úrok z prodlení přitom vzniká přímo na základě § 2 odst. 4 a § 252 odst. 2 daňového řádu; citovaný zákon v tomto ohledu nezná žádnou výjimku např. v podobě „přetržení“ běhu prodlení ve vztahu k ručiteli. Uvedené závěry jsou v napadeném rozhodnutí podrobně rozvedeny.

19. Správce daně ve výzvě ze dne 12. 4. 2017 chybně uvedl, že odvolání nemá odkladný účinek. Toto pochybení však nemá vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, což bylo žalobkyni ozřejmáno na stranách 11 a 12 napadeného rozhodnutí.
20. Dle argumentace žalobkyně měl odkladný účinek odvolání za následek, že od podání odvolání dne 28. 4. 2017 do rozhodnutí žalovaného úrok z prodlení nevznikal. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně uhradila daňový nedoplatek dne 3. 3. 2017; po tomto datu proto již ani nemohlo vznikat žádné příslušenství k dani. K příslušenství daně již pak další příslušenství nevzniká (§ 253 odst. 3 daňového řádu). Úrok z prodlení nevzniká ani v případě, je-li ručitel v prodlení s platbou nedoplatku (§ 172 odst. 4 daňového řádu), což je ovšem diametrálně odlišná situace od toho, kdy se do prodlení dostává samotný daňový subjekt; posledně citované ustanovení tak brání pouze tomu, aby ručitel byl nucen platit úrok z prodlení fakticky dvakrát.
21. Lichá je též argumentace žalobkyně, dle níž by snad úrok z prodlení neměl vznikat od podání odvolání proti výzvě vydané dne 17. 5. 2016 (tj. od 14. 6. 2016) do právní moci rozhodnutí o tomto odvolání dne 9. 1. 2017, resp. správně uplynutím 15 dnů od právní moci výzvy, tj. dne 24. 1. 2017. Odkladný účinek se totiž vztahuje pouze k osobě ručitele a nikoli osobě jiné, jejímž jednáním dlužný nedoplatek daně a její příslušenství vznikly. Žalovaný v této souvislosti poukázal na skutečnost, že žalobkyně na sebe ručení podle zákona o spotřebních daních vzala dobrovolně a coby profesionál; nese tudíž i rizika s tímto krokem spojená. Ručitel má přitom možnost ovlivnit délku prodlení tím, že daňový nedoplatek uhradí. Odkladný účinek proti výzvě k plnění ručitelské povinnosti má vliv pouze na to, kdy má ručitel plnit. Výklad žalobkyně by také vedl k tomu, že by se celková výše nedoplatku na daně včetně příslušenství lišila u samotného daňového subjektu a ručitele, což je v rozporu se samotným smyslem institutu ručení.
22. Délka odvolacího řízení v projednávané věci – jak vyplývá ze shora uvedeného – neměla jakýkoli vliv na prodloužení doby prodlení a tedy i výši úroku. Pokud by se však žalobkyně přesto cítila dotčena na svých právech, mohla využít institutu opatření proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu.
23. Zároveň s ohledem na uvedené nemůže být pravdivé tvrzení, že z důvodu trvajících odkladného účinku nebylo postaveno na jisto, zda ručení vůbec existuje. Žalobkyně ostatně v této souvislosti neuvedla žádné relevantní skutečnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

24. Žalovaný s odkazy na relevantní právní úpravu a judikaturu Nejvyššího správního soudu dále uvedl, že ručiteli daňový řád poskytuje řadu oprávnění za účelem vyvážení postavení ručitele a daňového subjektu. Žalovaný upozornil, že žalobkyně námitku týkající se odkladného účinku odvolání uvedla v odvolacím řízení oproti žalobě pouze ve velmi obecné podobě, a mohlo by se tak jednat o v žalobním řízení nepřípustné novoty (totéž se týká i námitky nepřezkoumatelnosti výzvy ze dne 12. 4. 2017). Konečně žalovaný opět s odkazy na příslušnou judikaturu uvedl, že napadené rozhodnutí dostalo veškerým požadavkům na přezkoumatelnost jeho odůvodnění.
25. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.
26. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že žalovaný pouze setrvává na svém názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí. Vytrvale přitom ignoruje odkladný účinek odvolání proti výzvě ze dne 17. 5. 2016. Žalobkyně sice skutečně mohla zaplatit daňový nedoplatek dříve, avšak nemusela; výklad žalovaného je proto v tomto ohledu v rozporu se zásadou zákonnosti. Žalobkyně zopakovala, že byla tímto penalizována za využití opravného prostředku. Žalovaný se dále nemůže dovolávat formální samostatnosti přirůstání úroku k primárnímu dluhu na vzniku úroku z prodlení na dluhu ručitele, pokud sám přiznává, že již k zaplacení úroku z prodlení společnost LIHO-Blanice ani nevyzýval. Žalobkyně znovu vyjádřila přesvědčení, že žalovanému nevzniklo právo nárokovat na žalobkyni úrok z prodlení, který přirostl k dluhu po vydání výzvy ze dne 17. 5. 2016.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání podle § 51 s. ř. s.
28. Žaloba není důvodná.

IV.A K námitkám nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně a žalovaného

29. Krajský soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně (tj. výzvy ze dne 12. 4. 2017) a žalovaného, jejichž důvodnost by sama o sobě byla důvodem pro zrušení uvedených rozhodnutí; těmto námitkám krajský soud nepřisvědčil.
30. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, čj. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z

hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně zaplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25).

31. Krajský soud neshledal, že by správce daně či žalovaný těmito požadavkům nedostáli. Z odůvodnění jejich rozhodnutí je nadto naopak patrné, že se veškerými žalobkyní vznesenými námitkami řádně zabývali.
32. Žalobkyně spatřovala nepřezkoumatelnost rozhodnutí předně v tom, že žalovaný údajně nedostatečně posoudil otázku rozsahu vyměřených úroků, neboť stejně jako správce daně údajně nezohlednil odkladný účinek podaného odvolání. Touto otázkou se však žalovaný zabýval na stranách 11 a 12 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž závěry zde uvedené shrnul též ve shora rekapitulovaném vyjádření k žalobě, a není tak zapotřebí je na tomto místě opakovat. Na těchto závěrech ovšem krajský soud nic nepřezkoumatelného ve smyslu shora výtýčených kritérií neshledal. Ze samotné žalobní argumentace je naopak zřejmé, že žalobkyni je zcela jasné, z jakých důvodů a jakým způsobem daňové orgány věc posoudily; s jejich závěry žalobkyně obsáhle polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí nebylo prakticky možné.
33. Nepřezkoumatelností výzva správce daně a napadené rozhodnutí dle názoru žalobkyně trpí také z důvodu opakování týchž skutečností a argumentů, aniž se relevantně vypořádávají se všemi jejími námitkami. Žalobkyně však tuto námitku dále nerozvádí. Ani v tomto ohledu tudíž krajský soud nedospěl k závěru, že by žalovaný požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí nedostál. V obecné rovině nelze považovat za vadu rozhodnutí, pokud odvolací orgán ve shodě se správním orgánem prvního stupně opětovně uvede skutečnosti a argumenty, které považuje za rozhodné pro posuzovanou věc. Žalobkyně přitom neuvedla, kterou konkrétní námitkou se správní orgány údajně nezabývaly.
34. Žalobkyně dále označila za nedostatečný způsob vypořádání s otázkou vazeb mezi daňovým řádem a zákonem o spotřebních daních, neboť posledně uvedený zákon se dle názoru žalovaného týká ručení založeného na základě smluvního vztahu, přičemž úprava ručení obsažená v daňovém řádu je v posuzované věci použitelná pouze v rozsahu obecných aspektů institutu ručení. Již z formulace uvedené žalobní námitky je však zřejmé, že žalobkyně vyjadřuje pouze nesouhlas se způsobem, jakým žalovaný danou otázku posoudil, a nikoli to, že by snad z jeho rozhodnutí nebylo patrné, jaký skutkový stav vzal žalovaný za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Ani v této souvislosti proto napadené rozhodnutí (potažmo výzva správce) daně nepřezkoumatelností netrpí.
35. Žalobkyně také namítla, že správce daně ve výzvách ze dne 17. 5. 2016 a 12. 4. 2017 nikterak nedoložil, resp. nezdůvodnil, proč se nejprve nepokusil od společnosti LIHO-Blanice vymoci alespoň část daňového dluhu. Touto otázkou se však žalovaný výslovně zabýval na straně 6 napadeného rozhodnutí, přičemž stejně jako ve vyjádření k žalobě poukázal na objektivní nemožnost vymáhání úroku z prodlení, který se stal splatným poté, co byl u dlužníka prohlášen úpadek. Ani na tomto závěru nevidí krajský soud ve světle shora uvedených kritérií nic nepřezkoumatelného.

IV.B K námitkám týkajícím se vyměřených úroků z prodlení

36. Nedůvodnými shledal krajský soud též námitky týkající se rozsahu vyměřených úroků z prodlení.

IV.B.1 Obecná východiska

37. Základní principy ovládající přístup správních soudů k institutu daňového ručení vytyčil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004-54, č. 792/2006 Sb. NSS, v němž konstatoval mimo jiné, *„že ručení není institutem, který by se vyskytoval toliko v daňovém řízení, ale je naopak obecným institutem celého právního řádu, jenž je detailně propracován především teorií a judikaturou soukromého práva; jeho kořeny přitom sahají hluboko do dávno minulých let a jsou prosáklé římskoprávní tradicí, uchopenou a zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepcie římského práva. Ručení tedy především není vynálezem finančního práva a už vůbec ne českého daňového řádu. V souladu s principem jednoty právního řádu je proto namístě čtené deformace, jimž tento institut v daňovém řádu a v jeho interpretaci finančními orgány podléhá, napravovat jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou.“*
38. Jakkoli k uvedenému závěru Nejvyšší správní soud dospěl ve vztahu k někdejšímu § 57 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, lze jej pro jeho obecnost nepochybně aplikovat i ve vztahu k současné právní úpravě obsažené v § 171 a § 172 daňového řádu, jakož i § 21 zákona o spotřebních daních. K témuž názoru ostatně dospěl i Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 17. 3. 2015, čj. 8 Afs 63/2014-68, vedle toho dovodil, že *„[i]nstitut ručení je v zásadě třeba nazírat jako společný celému právnímu řádu, především v jeho základních znacích, jimiž jsou princip subsidiarity a akcesority. Základ tohoto institutu leží v soukromém právu a použití analogie je přípustné i žádoucí, pokud veřejnoprávní úprava není dostatečně podrobná.“* Nejvyšší správní soud však zdůraznil, že zároveň *„nelze odhlédnout od skutečnosti, že mezi úpravami ručení v jednotlivých odvětvích práva a v jednotlivých předpisech mohou existovat odůvodněné rozdíly.“*
39. Jinými slovy lze shrnout, že ačkoli je s ohledem na požadavek jednoty právního řádu namístě diskrepance jednotlivých úprav institutu ručení v různých odvětvích práva spíše redukovat, v odůvodněných případech tyto rozdíly existovat mohou. Základ institutu ručení je přitom zapotřebí hledat v oblasti práva soukromého, představující v této souvislosti určité interpretační východisko. Ve světle těchto premis přistoupil krajský soud k vypořádání jednotlivých žalobních námitek.

IV.B.2 K otázce možnosti vymáhání úroků z prodlení po daňovém ručiteli

40. Krajský soud se zabýval nejprve námitkou zpochybňující, zda vůbec mohla žalobkyni v posuzované věci vzniknout povinnost hradit úrok z prodlení způsobený jednáním společnosti LIHO-Blanice (tj. daňového subjektu); uvedená námitka není důvodná.
41. Dle § 21 odst. 2 zákona o spotřebních daních platí, že *„[m]á-li být daň zajištěna ručením, ručitel v záruční listině podle vzoru a náležitostí stanovených v prováděcím právním předpisu musí prohlásit, že s dlužníkem splní zaručenou výši daně a jejího příslušenství do výše uvedené v záruční listině.“* Dle § 2 odst. 5 daňového řádu se pak příslušenstvím daně se rozumějí *„úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně*
- Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

sledují osud daně.“ Podle § 252 odst. 2 věty první daňového řádu „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně.“

42. Z citované právní úpravy tedy jednoznačně vyplývá, že v případě prodlení přirůstají daňovému subjektu k jeho daňové povinnosti úroky, které daňový řád výslovně považuje za příslušenství daně. Daňový ručitel pak v záruční listině prohlašuje, že splní nejen zaručenou výši daně, ale též její příslušenství. Krajský soud z obsahu správního spisu ověřil, že v nyní projednávané věci se žalobkyně ke splnění této povinnosti přihlásila záruční listinou ze dne 16. 12. 2013, č. 491100623/13/01/DS. Z ničeho přitom neplyne, že by snad ručení žalobkyně před vznikem úroků z prodlení mělo zaniknout (ostatně žalobkyně nic takového ani netvrdila). Společnost LIHO-Blanice přitom spotřební daň splatnou ke dni 5. 4. 2016 neuhradila. Od 12. 4. 2016 proto k daňovému dluhu počal přirůstat též úrok z prodlení, který se coby příslušenství daně stal součástí ručitelské povinnosti.
43. Opačný postup by přitom odporoval i principům institutu ručení uplatňovaných v soukromém právu. Nejvyšší soud například v rozsudku ze dne 27. 2. 2013, sp. zn. 23 Cdo 2410/2011, č. 83/2013 Sb. NS, konstatoval, že úrok z prodlení „*není samostatným nárokem a jako příslušenství je vázán na jistinu. Je proto zcela běžně přiznáváno právo na úroky z prodlení, které se stanou splatnými teprve v budoucnu, a též ručení žalovaného se vztahuje i na tento úrok, pokud nebyl převedený závazek splněn včas.*“ Jinými slovy povinnost k zaplacení jistiny nelze od povinnosti k zaplacení příslušenství oddělovat. Jakkoli byl uvedený závěr vysloven ve vztahu k někdejšímu zákonu č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, krajský soud neshledal žádný důvod vylučující jeho aplikovatelnost v rámci nynějšího zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
44. Poukaz žalobkyně na shora citovaný komentář daňového řádu, dle něhož na ručitele nedopadají zákonné důsledky prodlení daňového subjektu je přitom v této souvislosti nepřipadný. Žalobkyně konkrétně citovala pasáž, v níž autoři komentáře ve vztahu k § 172 odst. 4 daňového řádu uvedli, že „[p]rodlení daňového subjektu a jeho zákonné následky na ručitele nedopadají. Je-li ručitel sám v prodlení s úhradou nedoplatku, který má zaplatit, nevzniká u něho k tomuto nedoplatku samostatný úrok z prodlení (srov. § 252 a násl.) ani úrok z posečkané částky (srov. § 157 odst. 2), je-li ručiteli povoleno posečkání. Ručitel je tedy v příznivějším postavení než daňový subjekt, neboť není vystaven úročení svého prodlení, motivován k úhradě je však i tak hrozbou exekuce a náhradou nákladů s ní spojených.“ Předně však nelze přehlédnout, že smyslem komentovaného ustanovení je zamezit vzniku samostatného úroku z prodlení v případě prodlení ručitele (tedy faktickému zdvojení těchto úroků), a nikoli *a priori* vyloučení povinnosti ručitele uhradit za hlavního dlužníka daň včetně jejího příslušenství. Zároveň je ovšem nutno připomenout, že citovaný komentář se týká pouze obecné úpravy obsažené v daňovém řádu a nereflektuje speciální úpravu zákona o spotřebních daních, které uvedenou povinnost pro ručitele výslovně zakotvuje. Vztahovat citovaný závěr, dle něhož důsledky prodlení daňového subjektu na ručitele nedopadají, i na daňové ručitelství podle posledně citovaného zákona, proto postrádá jakékoli opodstatnění. Nadto ani sami autoři komentáře uvedenou tezi nikterak blíže nezdůvodňují.
45. Žalobkyně sama nekonkretizovala, jakým způsobem by snad měla možnost vymáhání úroků z prodlení po daňovém ručiteli vylučovat jí citovaná judikatura. Jak již krajský

soud shora poznamenal, nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 72/06 a rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 174/2004-68 se zabývaly otázkou prostředků obrany daňového ručitele, resp. šíří námitky, které ručitel může vůči správci daně uplatňovat; naopak otázka povinnosti ručitele hradit úrok z prodlení v nich nikterak řešena nebyla. V posuzované věci přitom žalobkyni nebylo jakkoli bráněno uplatnit námitky proti vzniklému úroku z prodlení prakticky ve stejné šíři jako v případě samotného daňového subjektu.

46. Nedůvodná je též námitka, dle níž je výše úroku z prodlení odvislá od délky řízení, nad níž ručitel nemá kontrolu. Žalovaný v této souvislosti správně poznamenal, že v případě nečinnosti správce daně by žalobkyně mohla využít prostředků obrany k tomu určených (typicky podnět na ochranu proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu). Nejvyšší správní soud k tomu ve shora citovaném rozsudku čj. 8 Afs 63/2014-68 uvedl, že „[l]iknavý postup a bezdůvodná nečinnost představují porušení zásady rychlosti, podle níž má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. Důsledkem může být i odpovědnost za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem podle § 13 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád) ve znění pozdější předpisů (viz též Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s.48). Liknavý postup správce daně však může být důvodem ke zrušení rozhodnutí pouze tehdy, pokud by představoval podstatné porušení ustanovení o řízení před správními orgány a mohl mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.; viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004 – 57).“ Nelze přitom přehlédnout, že žalobkyně existenci průtahů či liknavý postup daňových orgánů ani netvrdila; sama hypotetická možnost, že by snad takovéto procesní pochybení mohlo způsobit žalobkyni újmu, ovšem ke zrušení napadeného rozhodnutí vést nemůže.

IV.B.3 K otázce účinků odvolání ručitele proti výzvě ke splnění ručitelských povinností

47. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, dle které žalobkyně neměla mít povinnost hradit úrok z prodlení za dobu probíhajícího řízení o jejím odvolání proti výzvě správce daně vydané dne 17. 5. 2016 (tj. v období od 14. 6. 2016 do 9. 1. 2017), a to z důvodu odkladného účinku tohoto odvolání.
48. Krajský soud ve shodě s žalobkyní nezpochybňuje, že odvolání v daném případě odkladný účinek skutečně mělo. Dle § 171 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že „[p]roti výzvě ručiteli se může ručitel odvolat; včas podané odvolání má odkladný účinek.“ Citované ustanovení tudíž představuje výjimku z obecného pravidla, dle něhož odvolání podle daňového řádu odkladný účinek nemá (§ 109 odst. 5 daňového řádu). Krajský soud se však s žalobkyní rozchází v názoru na to, jaká je podstata tohoto odkladného účinku.
49. Ustanovení § 103 odst. 2 daňového řádu stanoví, že „[r]ozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena.“ A contrario tedy platí, že uplynula-li případná lhůta k plnění a zákon zároveň nepřiznává podanému odvolání odkladný účinek, je odvoláním napadené rozhodnutí vykonatelné.

50. Jiný následek než právě odklad vykonatelnosti napadeného rozhodnutí přitom daňový řád s odkladným účinkem odvolání nespojuje. Naproti tomu lze poukázat například na úpravu institutů povolení či nařízení obnovy řízení a nařízení přezkumného řízení, jimž daňový řád taktéž přiznává odkladný účinek vůči původnímu rozhodnutí, avšak § 120 odst. 3 *in fine* a § 123 odst. 4 *in fine* v jejich případě shodně stanoví, že po dobu trvání odkladného účinku úroky, které jsou příslušenstvím daně, nevznikají. Právě tato výslovná distinkce napovídá tomu, že v případě odkladného účinku odvolání nebylo úmyslem zákonodárce zamezit dalšímu narůstání úroků z prodlení tak, jak to činí v případě obnovy řízení a přezkumného řízení představujících na rozdíl od odvolání mimořádný opravný prostředek, resp. dozorčí prostředek (§ 108 odst. 1 daňového řádu).
51. Důvodová zpráva pak konkrétně ve vztahu k § 120 odst. 3 daňového řádu uvádí, že citované ustanovení „*zajišťuje to, aby daňový subjekt nebyl vystaven nepříznivým důsledkům z rozhodnutí, které trpí vadami, pro něž byla povolena obnova, než bude vydáno rozhodnutí nové. Vzhledem k tomu, že byla do návrhu přijata koncepce, že napadené rozhodnutí se zruší až v okamžiku vydání nového, je zakotven odkladný účinek povolovacího rozhodnutí vůči napadenému nebo na něj navazujícímu rozhodnutí. Výjimku z tohoto pravidla tvoří rozhodnutí vydaná v souvislosti se zajištěním daně, vůči nimž se odkladné účinky spojené s vydáním rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení neuplatní. Po dobu trvání odkladných účinků nevzniká žádný úrok stanovený daňovými zákony, který tvoří příslušenství daně*“ (důvodová zpráva k návrhu daňového řádu, sněmovní tisk č. 685/0, páté volební období Poslanecké sněmovny České republiky; důraz doplněn). Jinými slovy citovaná právní úprava reaguje na situace, kdy již bylo zjištěno pochybení správního orgánu, resp. byla konstatována vada jeho pravomocného rozhodnutí, a bylo by tudíž zjevně nespravedlivé, aby daňový subjekt (potažmo ručitel) na takovéto pochybení doplácel formou navyšování úroků z prodlení.
52. V případě podaného odvolání – coby řádného opravného prostředku – je však situace odlišná, neboť směřuje proti nepravomocnému rozhodnutí, u něhož nelze *a priori* dovozovat chybný postup správce daně. Benefit odkladného účinku v případě odvolání ručitele tedy spočívá výhradně v tom, že napadené rozhodnutí není po dobu trvání řízení o tomto odvolání vykonatelné.
53. Nelze přitom hovořit o jakési penalizaci odvolatele (žalobkyně), neboť obecným smyslem institutu ručení, jakož i úroků z prodlení je především vyšší ochrana věřitele, který se domáhá zaplacení ručením zajištěné pohledávky. Přirůstání úroku z prodlení k hlavnímu dluhu v průběhu odvolacího řízení vyvolaného ručitelem až do jeho zaplacení je proto s podstatou uvedených institutů zcela souladné; v opačném případě by to byl totiž věřitel, kdo by dalším prodlením vyvolaným jednáním ručitele strpěl újmu, neboť je to on, kdo nadále nemůže s předmětem pohledávky disponovat, aniž by mu byla tato újma v podobě úroků z prodlení saturována. Krajský soud neshledal žádný důvod, proč by se uvedené principy nemohly uplatnit též v případě ručení a úroků z prodlení v rovině daňového práva.
54. Postavení daňového ručitele je pak v tomto ohledu připodobitelné situaci dlužníka (potažmo ručitele) žalovaného v řízení před civilním soudem o zaplacení dlužné částky (včetně úroků z prodlení), na niž se ručení vztahuje. V této souvislosti lze poukázat

například na stanovisko občanskoprávního kolegia a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 19. 4. 2006, sp. zn. CpjN 202/2005, dle něhož „[ú]roky z prodlení **splatné za dobu do vyhlášení (vydání) rozhodnutí** soud přizná ve výroku svého rozhodnutí tak, že buď jejich výši přesně vyčíslí, nebo že uvede jejich výši (sazbu) v procentech a dobu, za kterou musí být v této výši zaplacený“ (důraz doplněn). V rozsudku ze dne 31. 8. 2009, sp. zn. 33 Cdo 1450/2008, č. 79/2010 Sb. NS, Nejvyšší soud výslovně konstatoval, že „až den, v němž dluh splněním zanikl, je posledním dnem prodlení, a proto je dlužník povinen ještě i za tento den zaplatit věřiteli úroky z prodlení.“ Jinými slovy z uvedeného vyplývá, že úroky z prodlení přestanou k hlavnímu dluhu definitivně přirůstat až v momentě, kdy tento dluh zanikl splněním. Probíhající řízení o žalobě na této skutečnosti nemůže ničeho změnit, neboť by to byl opět věřitel, kdo by byl nucen snášet negativní důsledky (neoprávněného) nezaplacení jeho pohledávky. Taktéž žalovaný dlužník či ručitel je tak postaven před volbu, zda žalovanou částku uhradí nebo zda bude využíváním příslušných procesních prostředků (včetně případného odvolání) vystaven riziku rostoucích úroků z prodlení. Oba postupy přitom představují legitimní procesní strategii účastníka řízení, a není proto úlohou veřejné moci nejen do této volby zasahovat, ale ani zmírňovat její případné dopady. Dovožovat v této souvislosti porušení zásady legality je tudíž zcela nepřipadné. Uvedené závěry lze přitom obdobě aplikovat i v nyní projednávané věci.

55. Krajský soud proto na tomto místě uzavírá, že žalobkyni vznikla povinnost hradit úroky z prodlení také za dobu řízení o odvolání proti výzvě správce daně vydané dne 17. 5. 2016. Na okraj k tomu krajský soud ve shodě s žalovaným poznamenává, že v době probíhajícího řízení o odvolání žalobkyně proti výzvě správce daně ze dne 12. 4. 2017 již žádné úroky z prodlení k hlavnímu dluhu přirůstat nemohly, neboť k zaplacení dlužné částky došlo již 3. 3. téhož roku.

IV.B.4 K otázce povinnosti správce daně vyzvat k zaplacení úroků z prodlení nejprve daňový subjekt, u něhož byl zjištěn úpadek

56. Nedůvodná je i námitka, dle níž se měl správce daně v projednávané věci s výzvou k zaplacení úroků z prodlení obrátit nejprve na daňový subjekt, tj. společnost LIHO-Blanice.
57. Dle § 171 odst. 3 daňového řádu „[v]ýzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.“ Podle § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních pak platí, že „[b]yla-li daň zajištěna ručením, správce daně vyzve ručitele ke splnění jeho ručitelské povinnosti, pokud není daň zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti a výzva dlužníkovi k zaplacení daně a jejího příslušenství, vydaná podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, byla marná.“ Krajský soud přitom nikterak nezpochybňuje základní znaky ručení, kterými jsou akcesorita a v citovaných ustanoveních vyjádřená subsidiarita (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, čj. 1 Afs 73/2006-55, č. 1525/2008 Sb. NSS).
58. Vztahem posledně citovaných zákonných ustanovení se již zabýval i Nejvyšší správní soud, který ve shora citovaném rozsudku čj. 8 Afs 63/2014-68, dovodil, že „[r]učení Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

podle zákona o spotřebních daních představuje speciální úpravu vůči úpravě ručení obsažené v daňovém řádu (obdobně jako ručení dle celního zákona bylo speciálním k ručení podle zákona o správě daní a poplatků – viz rozsudek čj. 7 Afs 39/2012 – 54). Obecné daňové ručení stanoví v § 171 odst. 3 daňového řádu podmínku předchozího vymáhání po dlužníkovi. Podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2014, stačila k aktivaci věřitelského závazku marná výzva dlužníkovi. Přísnější podmínky ručení jsou odůvodněny tím, že je poskytováno na smluvní (a zpravidla komerční) bázi. Princip subsidiarity je přitom dodržen. Správce daně se nemůže obrátit na ručitele hned po vzniku nedoplatku. Musí nejprve vyzvat k plnění daňového dlužníka, což předpokládá, že mu musí dát možnost uhradit nedoplatek v přiměřené lhůtě. Až následně, pokud nedoplatek nebyl uhrazen, správce daně vyzve k plnění ručitele.“

59. Je tedy zřejmé, že za běžných okolností je správce daně povinen obrátit se s výzvou na zaplacení příslušenství dlužné spotřební daně nejprve na samotný daňový subjekt coby primárního dlužníka. Až teprve následně se obrátí výzvou k plnění na daňového ručitele. Ze speciální úpravy obsažené v § 21 odst. 4 (dřívější odst. 5) zákona o spotřebních daních pak vyplývá, že postačí pouhá předchozí výzva hlavnímu dlužníku, aniž by správce daně vůči němu následně přistoupil k vymáhání dlužné daně. Obecná úprava § 171 odst. 3 daňového řádu se totiž neuplatní v rozsahu, v jakém je s úpravou speciální v rozporu.
60. Jak totiž konstatoval Nejvyšší správní soud například v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2006, čj. 6 Azs 184/2005-93, č. 1748/2009 Sb. NSS, „[v] případě aplikace zásady *lex specialis derogat legi generali* je pak nutné zjišťovat, do jaké míry speciální úprava tvoří úpravu úplnou, tj. jinými slovy, do jaké míry obecný režim nahrazuje.“ Uvedený závěr je přitom pro posouzení námitky nevýdání výzvy primárnímu dlužníkovi klíčový.
61. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku čj. 8 Afs 63/2014-68 vyložil, že speciální úprava dle § 21 odst. 4 (dřívějšího odst. 5) zákona o spotřebních daních stanovuje přísnější podmínky z důvodu smluvního charakteru tohoto ručení poskytovaného zpravidla na komerční bázi. Z ničeho přitom neplyne, že by tato úprava měla zároveň nahrazovat též pravidlo obsažené v § 171 odst. 3 části věty za středníkem daňového řádu, dle něhož „výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.“ Naopak aplikovatelnost tohoto pravidla je se stanovením přísnějších podmínek ručení poskytovaného na smluvní (komerční) bázi zcela v souladu. V opačném případě by totiž citovaná zákonná úprava bez relevantních důvodů dopadala výrazně přísněji na ručení založené zákonem, u něhož přitom nestačí pouhá předchozí výzva hlavnímu dlužníku, nýbrž musí vůči němu ze strany správce daně dojít nejprve k pokusu o vymáhání dlužné daně.
62. Komentářová literatura k tomu uvádí, že není třeba zkoumat naplnění podmínek pro vydání výzvy ke splnění ručitelských povinností „v případě, že bylo proti daňovému subjektu zahájeno insolvenční řízení. Je-li daňový subjekt dlužníkem v úpadku, z povahy věci je zřejmá zbytečnost prokazování bezúspěšnosti vymáhání daňového nedoplatku, na nějž nadto nelze ani provést daňovou exekuci (srov. § 243 odst. 1). Způsob úhrady daňového nedoplatku vůči ručiteli mimo insolvenční řízení nebo konkursní řízení není v rozporu s insolvenčním zákonem [srov. § 183 odst. 2, § 266 odst. 1 písm. c), § 267 insolvenčního zákona]“ (komentář k § 171 odst. 3 daňového řádu: Baxa, J. In Baxa, J., Dráb, O.,

Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žiřková, M. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, 1880 s., dostupné v ASPI). S tímto závěrem se krajský soud zcela ztotožnil; zároveň lze v této souvislosti přisvědčit žalobkyni, že citovaná obecná úprava obsažená v daňovém řádu bezpochyby dopadá jak na ručení smluvní, tak na ručení založené přímo zákonem.

63. Nejvyšší správní soud k tom pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2015, čj. 7 Afs 266/2015-39, dále dovodil, *„že podmínkou pro vydání výzvy správcem daně k úhradě ručitelského závazku stěžovatelky není ani podle zákona o správě daní a poplatků, ani podle daňového řádu, předchozí postup správního orgánu (správce daně) podle § 173 insolvenčního zákona, tedy přihlášení pohledávky za daňovým dlužníkem u insolvenčního soudu po zahájení insolvenčního řízení, byl-li zjištěn jeho úpadek, nebo pokud mu tento úpadek brozí (§ 136 téhož zákona). [...] Na uvedeném závěru ničeho nemění ani skutečnost, že jednání správce daně, který by si byl vědom úpadku daňového dlužníka a přesto nepřihlásí svou splatnou pohledávku v insolvenčním řízení nejpozději ve lhůtě stanovené v rozhodnutí o úpadku vydaném podle § 136 odst. 2 insolvenčního zákona (např. s vědomím, že tato pohledávka je ze zákona dostatečně zajištěna ručitelským závazkem nabyvatelem převáděné nemovitosti), by bylo možno po právu označit za jednání, které neodpovídá péči řádného hospodáře. Jinými slovy vyjádřeno, nedojde-li ze strany zákonodárce k modifikaci zákonných podmínek ručitelského závazku podle § 171 daňového řádu tak, že podmínkou k vydání výzvy ručiteli bude nově i předchozí přihlášení pohledávky v insolvenčním řízení příslušného daňového dlužníka (mimo toliko dosavadního prokazatelného zjištění bezvýslednosti vymáhání), nelze k případné nečinnosti správce daně (popřípadě k pohnutkám, které jej k tomu vedly) ze strany správních soudů nijak přihlížet.“*
64. Jinými slovy tedy správce daně nejenže v případě zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu nemusí před vydáním výzvy ručiteli zkoumat splnění jiných podmínek, ale nemusí se v tomto insolvenčním řízení ani domáhat uspokojení daňové pohledávky, přestože to zákon připouští.
65. Krajský soud k tomu dodává, že tím spíše se v případě zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu může správce daně obrátit výzvou k zaplacení přímo na ručitele v situaci, domáhá-li se zaplacení úroku z prodlení. Dle § 170 insolvenčního zákona totiž platí, že *„[v] insolvenčním řízení se neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak, a) úroky, úroky z prodlení a poplatek z prodlení z pohledávek přihlášených věřitelů, vzniklých před rozhodnutím o úpadku, pokud přirostly až v době po tomto rozhodnutí, b) úroky, úroky z prodlení a poplatek z prodlení z pohledávek věřitelů, které se staly splatné až po rozhodnutí o úpadku [...]“*.
66. V nyní projednávané věci zjistil Krajský soud v Českých Budějovicích usnesením dne 24. 3. 2016, KSCB 28 INS 2011/2016-A-10, úpadek společnosti LIHO-Blanice s účinky od téhož dne, a to na základě věřitelského insolvenčního návrhu doručeným soudem dne 28. 1. 2016 (pozn.: citované rozhodnutí je obsaženo ve správním spisu). Spotřební daň se stala splatnou až 5. 4. 2016. Vzhledem ke shora uvedenému je tedy zcela evidentní, že probíhající insolvenční řízení správci daně bránilo v tom, aby se zaplacení úroku z prodlení v tomto insolvenčním řízení domáhal. Z druhé strany mu však zároveň umožnilo, aby se výzvou k zaplacení obrátil přímo na žalobkyni coby ručitelku.

67. Krajský soud k tomu pouze poznamenává, že i kdyby § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních zcela vylučoval aplikaci obecné úpravy obsažené v § 171 odst. 3 daňového řádu, nic by taková skutečnost neměnila na tom, že výzva k zaplacení směřovaná vůči společnosti LIHO-Blanice by vzhledem k probíhajícímu insolvenčnímu řízení představovala ryze formální a bezúčelný úkon, který by navíc vedl pouze k dalšímu bezdůvodnému navýšení úroku z prodlení; správce daně by totiž musel před vydáním výzvy žalobkyni vyčkat marného uplynutí lhůty k zaplacení. Postup, kterého se žalobkyně domáhá, by jí tak v důsledku měl vůči žalobkyni pouze negativní dopad. Pro úplnost lze dodat, že ze stejných důvodů by byl nesmyslným též postup spočívající ve vyčkání výsledku insolvenčního řízení s tím, že by správce daně vyzval daňový subjekt k plnění až následně, pokud by nedošlo k zániku společnosti LIHO-Blanice v důsledku zrušení konkurzu (§ 311 insolvenčního zákona).

IV.B.5 K ostatním žalobním námitkám

68. Ani zbylým žalobním námitkám krajský soud nepřisvědčil.
69. Uvádí-li žalobkyně, že správce daně či žalovaný údajně systematicky neuváděli data a všechny další nezbytné údaje, které jsou relevantní, pak nelze přehlédnout, že výslovně v této souvislosti žalobkyně zmiňuje pouze absenci data podání odvolání. Tato data však mohla mít – jak plyne ze shora uvedeného – vliv pouze na vykonatelnost rozhodnutí správce daně, resp. na včasnost tohoto opravného prostředku. Jejich neuvedení proto z povahy věci nemohlo mít za následek nezákonnost napadených rozhodnutí správce daně či žalovaného. Ve zbytku je pak uvedena námitka zcela neurčitá, neboť žalobkyně nekonkretizovala, jaké další relevantní údaje správní orgány opominuly uvést. Krajský soud se proto takto formulovanou námitkou nemohl blíže zabývat. Pouze v obecné rovině poznamenává, že žádné pochybení tohoto charakteru v posuzované věci neshledal.
70. Chybně uvedené údaje o splatnosti spotřební daně a rozdělení jednotlivých dob, ke kterým se úrok z prodlení vztahuje, obsažené ve výzvě ze dne 12. 4. 2017, byly napraveny právě žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného. Není proto zřejmé, v čem žalobkyně spatřuje v této souvislosti porušení svých práv.
71. Z textu žaloby není taktéž patrné, co má žalobkyně na mysli tím, že údajně selektivní argumentace žalovaného měla spočívat v „*nedostatečné informovanosti Žalobkyně před vydáním Výzvy 04/2017*“. Sama žalobkyně v žalobě uvádí, že byla správcem daně informována o výzvách společnosti LIHO-Blanice k zaplacení daňového nedoplatku. Skutečnost, že pravděpodobně dojde k vyměření úroku z prodlení, jí musela být zřejmá již ze samotné výzvy ke splnění ručitelské povinnosti ze dne 17. 5. 2016. Ani v této souvislosti proto krajský soud pochybení daňových orgánů neshledal.
72. Nepřípadné jsou též citace žalobkyně rozsudků Krajského soudu v Brně čj. 30 Ca 93/2001-79 a Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 210/2005-89, neboť ty se týkají otázky odmítnutí provedení důkazů, resp. jejich selektivního výběru tak, aby podporovaly určitou verzi skutkového stavu. Žalobkyně neuvedla, jaké důkazy snad měly daňové orgány nesprávně odmítnout či naopak selektivně akcentovat. Pokud by snad tato argumentace žalobkyně měla směřovat k tvrzenému neuvedení některých údajů (dat odvolání), pak nedůvodnost této námítky krajský soud již shora vložil. Krajský soud se přitom neztotožnil s tvrzením žalobkyně, dle něhož správní orgány

posuzovaly daný případ jednostranně; s jejich postupem se naopak – z výše popsaných důvodů – ztotožnil.

V. Závěr a náklady řízení

73. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
74. Krajský soud závěrem vůči žalovanému poznamenává, že ačkoli na straně jedné oceňuje jeho snahu vyhovět trendu postupné elektronizace veřejné správy, kterému nepochybně konvenuje i vedení elektronické podoby správního spisu, na straně druhé nelze přehlédnout, že jím zvolená forma je v této souvislosti krajně nešťastná. Smyslem uvedené elektronizace je totiž především snadnější práce s daty spočívající mimo jiné v jejich rychlejší vyhledávání a sdílení. Elektronický spis, který žalovaný krajskému soudu předložil, však těmto cílům nejenže nepřispívá, nýbrž dokonce práci se spisovým materiálem znesnadňuje. CD nesoucí elektronickou podobu spisové dokumentace totiž obsahuje změť adresářů a podadresářů, jejichž označení neumožňuje uživateli se v nich z hlediska věcného (a leckdy i z pohledu pouhé chronologie) jakkoli orientovat. Jednotlivé soubory jsou pak mnohdy pojmenovány zcela nesrozumitelným způsobem, takže bez jejich otevření v příslušné aplikaci nelze ani ve zcela obecné rovině seznat, co je jejich obsahem; i získání pouhého prvotního povědomí o obsahu těchto dokumentů se tak stává časově velmi náročným. Četné dokumenty jsou také duplicitně obsaženy v různých adresářích, což jen dále masu mnoha stovek souborů znepřehledňuje. Ačkoli je na CD obsažen též spisový přehled ve formátu .pdf, tento uvedený problém nijak neodstraňuje, neboť se fakticky jedná pouze o obsáhlý seznam jednotlivých souborů s přiděleným identifikátorem; není však patrné, jakým způsobem lze uvedený identifikátor při práci se spisem využít. Krajský soud si je vědom skutečnosti, že doposud v předcházejících případech takovýto postup žalovaného fakticky aproboval. V projednávané věci se však již naplno projevila neudržitelnost této praxe. Krajský soud proto již napříště nebude spisový materiál v elektronické podobě trpící shora uvedenými nedostatky akceptovat. Krajský soud v této souvislosti žalovaného upozorňuje, že v krajním případě může při neuposlechnutí výzvy k předložení řádně vedeného a žurnalizovaného spisu dle § 44 s. ř. s. přistoupit k uložení pořádkové pokuty do výše 50 000 Kč, kterou je možno ukládat i opakovaně.
75. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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 nejbližší 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 Českých Budějovicích 30. července 2018

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu