



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj) a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **KONREO, v. o. s.**, IČO 04706498, sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, insolvenční správkyň společnosti FAU s. r. o., v konkursu, IČO 49610431, sídlem Pekařská 1639/79a, Opava – Kateřinky, zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. května 2017 č. j. 11572-2/2017-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. června 2019 č. j. 22 Af 76/2017 - 71,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. června 2019 č. j. 22 Af 76/2017 - 71 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení případu

[1] Rozhodnutím Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též „celní úřad“) ze dne 13. září 2016 č. j. 18029-32/2016-570000-11 bylo společnosti FAU s. r. o. vydáno **povolení k provozování daňového skladu** a současně bylo zrušeno původní povolení ze dne 8. prosince 2015. Společnost FAU podala proti tomuto rozhodnutí odvolání, neboť nesouhlasila s novým rozsahem povolení.

[2] V nyní posuzované věci jde o pozdější zastavení tohoto odvolacího řízení pro bezpředmětnost. Pro pochopení kontextu je však třeba uvést další informace o událostech, ke kterým v inkriminovaném období a později docházelo.

[3] Nejprve, o více než rok dříve, byla společnost FAU rozhodnutími Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 22. dubna 2015 a 7. srpna 2015 vyzvána jako ručitel k úhradě nedoplatku na dani z přidané hodnoty za dlužníka společnost VERAMI International Company s. r. o. (dále též „ručitelské výzvy“). Odvolání společnosti FAU proti těmto rozhodnutím zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutími ze dne 22. září 2016 a 13. října 2016, která ovšem později zrušil Krajský soud v Brně (rozsudek ze dne 9. května 2019 č. j. 29 Af 102/2016 - 335).

[4] Zásadní vliv na poměry společnosti FAU měly související události z konce září 2016. Dne 23. září 2016 a 30. září 2016 vydaly Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „celní úřad“) a Specializovaný finanční úřad vůči společnosti FAU zajišťovací příkazy k zajištění úhrady daní v celkové výši přesahující 540 milionů Kč. Zajišťovací příkazy byly vykonány okamžitě. Odvolání proti zajišťovacím příkazům vydaným Specializovaným finančním úřadem zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 20. října 2016. Žalovaný rozhodnutími ze dne 10. listopadu 2016 a 12. prosince 2016 změnil zajišťovací příkazy vydané celním úřadem jen nepatrně (tak, že určil lhůtu splatnosti v délce tří dnů), ve zbytku odvolání společnosti FAU zamítl.

[5] Pro kontext je vhodné uvést, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství z 20. října 2016 a zajišťovací příkazy vydané Specializovaným finančním úřadem z 23. září 2016 následně zrušil Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“), a to rozsudkem ze dne 14. června 2017 č. j. 22 Af 9/2017 - 84; kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. listopadu 2017 č. j. 4 Afs 140/2017 - 54. Rozsudkem ze dne 22. května 2018 č. j. 22 Af 8/2017 zrušil krajský soud rozhodnutí žalovaného z 10. listopadu 2016 a 12. prosince 2016 i jemu předcházející zajišťovací příkazy vydané Celním úřadem pro Moravskoslezský kraj ze dne 23. září 2016 a 30. září 2016. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku také Nejvyšší správní soud zamítl (rozsudek ze dne 28. března 2019 č. j. 10 Afs 172/2018 - 42).

[6] Dne 23. září 2016, tedy ve stejný den, kdy vydal zajišťovací příkazy, celní úřad zahájil z moci úřední řízení o zrušení povolení k provozování daňového skladu ze dne 13. září 2016. Dne 12. října 2016 pak celní úřad rozhodnutím č. j. 116908-9/2016-570000-11 toto povolení zrušil z důvodů ekonomické nestability a ztráty bezdlužnosti společnosti FAU. Ta podala i proti tomuto rozhodnutí odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. března 2017 č. j. 539-4/2017-900000-302 odvolání zamítl. I toto rozhodnutí později krajský soud rozsudkem ze dne 17. června 2019 č. j. 22 Af 56/2017 - 77 zrušil (a ve vztahu k tomuto rozsudku běží před Nejvyšším správním soudem řízení o kasační stížnosti pod sp. zn. 5 Afs 323/2019).

[7] Nyní zpět k vlastní věci posuzované v tomto řízení. Protože bylo 12. října 2016 zrušeno rozhodnutí o povolení k provozování daňového skladu vydané 13. září 2016, proti němuž společnost FAU původně podala odvolání, celní úřad rozhodnutím ze dne 21. října 2016 č. j. 115562-10/2016-570000-11 odvolací řízení zastavil pro bezpředmětnost podle § 106 odst. 1 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Odvolání žalobkyně proti

pokračování

tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti, přičemž konstatoval, že vedení odvolacího řízení proti rozhodnutí o povolení daňového skladu, které bylo zrušeno, postrádá smysl. Nad rámec nutného odůvodnění žalovaný uvedl, že jakýkoli výsledek odvolacího řízení nemůže mít žádný vliv na rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu, které bylo vydáno na základě jiných důvodů, než z kterých celní úřad nevyhověl v plném rozsahu požadavkům žalobkyně na provozování daňového skladu.

[8] Společnost FAU podala proti rozhodnutí žalovaného ve věci zastavení odvolacího řízení žalobu, kterou krajský soud nejprve usnesením ze dne 22. září 2017 č. j. 22 Af 76/2017 - 36 odmítl jako návrh podaný osobou zjevně neoprávněnou. Na majetek společnosti FAU byl totiž ještě před podáním žaloby prohlášen konkurz, a žalobu tak měl dle názoru krajského soudu podat insolvenční správce. Toto usnesení zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. února 2018 č. j. 6 Afs 328/2017 - 33 kvůli pochybnostem, zda žalobu podala společnost FAU, či její insolvenční správce, společnost KONREO, v. o. s.

[9] Krajský soud následně dotazem na zástupce žalobkyně zjistil, že žalobu skutečně podala společnost KONREO jako insolvenční správce společnosti FAU.

[10] Rozsudkem označeným v návěti krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení a přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení. Nejprve se zabýval tím, zda může přihlížet ke zrušení zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev i k vlastnímu rozsudku ze dne 17. června 2019 č. j. 22 Af 56/2017 - 77, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ve věci zrušení povolení společnosti FAU k provozování daňového skladu (body [5] a [6] výše). Všechny tyto okolnosti nastaly až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, jejich zohledněním by tak krajský soud porušil zásadu vázanosti skutkovým a právním stavem, který tu byl v době vydání rozhodnutí správního orgánu, vyjádřenou v § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Poté, co shrnul část judikatury Nejvyššího správního soudu k této problematice, krajský soud dovodil, že základní podmínkou pro prolomení uvedeného pravidla je, že se účastník řízení jinak nedostane ochrany. Dále krajský soud konstatoval, že posuzované rozhodnutí o zastavení řízení je nutným důsledkem toho, že rozhodnutí o povolení k provozování daňového skladu bylo zrušeno z moci úřední. Podle § 20 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, lze požádat o vydání nového povolení k provozování daňového skladu nejdříve po uplynutí dvou let od zrušení předešlého povolení. Toto ustanovení dle názoru krajského soudu představuje jasnou překážku bránící daňovému subjektu, aby po vydání rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu dosáhl revize svého postavení. Jelikož po daňovém subjektu nelze požadovat, aby po dva roky snášel následky rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu, nemá žalobkyně jinou ochranu než zrušení napadeného rozhodnutí ze strany správního soudu. Krajský soud tedy k událostem následujícím po vydání napadeného rozhodnutí žalovaného přihlédl.

[11] V obecné rovině se krajský soud ztotožnil se žalovaným, že odvolací řízení se stane bezpředmětným, pokud je odvoláním napadené rozhodnutí zrušeno. Podle krajského soudu však „výjimku z uvedeného pravidla představuje případ, kdy je takové zrušení jen

výsledkem nezákonné činnosti státních orgánů, nikoli výsledkem jednání či opomenutí daňového subjektu.“

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[12] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že krajský soud neměl přihlížet k rozsudkům vydaným po žalobou napadeném rozhodnutí. Kasační účinky těchto rozsudků vůči zajišťovacím příkazům a ručitelským výzvám totiž nastoupily až s jejich právní mocí, *ex nunc*. Krajský soud sám sebe pasoval do role třetí správní instance a namísto přezkumu napadeného rozhodnutí rozhodoval ve věci samé. Krajský soud tak stěžovateli implicitně vytýká, že do svých úvah nezahrnul pozdější zrušení zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev, které navíc s předmětem řízení nesouvisí. Stěžovatel byl povinen vycházet ze skutkového a právního stavu existujícího ke dni vydání jeho rozhodnutí, nezbývalo mu tedy nic jiného než potvrdit rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, které se po odstranění přezkoumávaného rozhodnutí stalo bezpředmětným. V době rozhodování stěžovatele bylo rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu potvrzeno i v odvolacím řízení. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by měl ověřovat nejen to, zda rozhodnutí přezkoumávané v odvolacím řízení existuje, ale i důvody, proč případně existovat přestalo.

[13] Stěžovatel též zpochybňoval úvahy, do kterých krajský soud zahrnul celkovou finanční situaci společnosti FAU. Namítal, že tyto okolnosti souvisí s rozhodnutím o zrušení povolení k provozování daňového skladu, nikoli s posuzovanou věcí, a že krajský soud ekonomickou situaci společnosti FAU a její příčiny nijak nedokazoval.

[14] Dále stěžovatel upozornil, že rozsudkem č. j. 22 Af 56/2017 - 77 krajský soud zrušil pouze rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu. Prvostupňové rozhodnutí je tak nadále účinné a vykonatelné, důsledkem čehož rozhodnutí o povolení k provozování daňového skladu ani nyní neexistuje a odvolání společnosti FAU proti němu je stále bezpředmětné. Stěžovatel též podotkl, že krajský soud i v rozsudku č. j. 22 Af 56/2017 - 77 neoprávněně zohlednil skutečnosti nastalé až po vydání přezkoumávaného rozhodnutí, a *de facto* tak zkonstruoval rozhodovací důvod i pro toto řízení.

[15] Stěžovatel krajskému soudu rovněž vytkl, že dezinterpretoval relevantní judikaturu. Zdůraznil, že pravidlo vyjádřené v § 75 odst. 1 s. ř. s. lze prolomit pouze v situacích, kdy jeho důslednou aplikaci nelze akceptovat z ústavněprávního hlediska, popřípadě tehdy, když to vyžadují mezinárodní závazky České republiky či právo Evropské unie. Krajský soud navíc bez dostatečného důvodu nerespektoval právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený ve skutkově podobné věci v rozsudku ze dne 21. prosince 2016 č. j. 6 As 47/2016 - 28.

[16] Dle názoru stěžovatele navíc krajský soud podmínky pro zohlednění skutečností nastalých až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, které dovodil a s nimiž stěžovatel nesouhlasí, na věc nesprávně aplikoval. Krajský soud vyšel z toho, že neexistovala jiná cesta

pokračování

k odstranění dopadů napadeného rozhodnutí. Stěžovatel však nápravu jednak nepovažuje za možnou, jednak vidí jinou cestu. Krajský soud měl zohlednit, že na majetek společnost FAU byl prohlášen konkurz, což je samostatnou překážkou pro vydání povolení k provozování daňového skladu, odvolání proti rozhodnutí o zrušení tohoto povolení tudíž nadále nelze vyhovět a odvolací řízení ve věci zrušeného povolení bude nadále bezpředmětné. Stěžovatel navíc odmítá, že by měl být vázán pokynem krajského soudu ohledně pořadí, v jakém má jednotlivá rozhodnutí přezkoumávat. Dále krajský soud přehlédl, že dvouletá lhůta, po níž podle § 20 odst. 3 zákona o spotřebních daních nelze požádat o nové povolení k provozování daňového skladu, již ke dni jeho rozhodnutí uplynula, a společnost FAU tak tuto žádost mohla podat. Další cestou k odstranění dopadů napadeného rozhodnutí navíc představuje postup podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, samozřejmě pouze ve vztahu k těm rozhodnutím, která se ukázala být nezákonnými a způsobila společnosti FAU škodu, což není případ nyní přezkoumávaného rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení.

[17] Stěžovatel napadl i výrok, jímž mu byla uložena povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení. Zdůraznil, že v době svého rozhodování jednal po právu, zohlednil správně tehdy existující skutečnosti a ty budoucí neznal, přičemž krajský soud zrušil jeho rozhodnutí, aniž by mu fakticky vytkl jakékoli pochybení. Stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. srpna 2019 č. j. 10 Afs 5/2019 - 51 a ze dne 16. prosince 2009 č. j. 6 As 40/2009 - 125, které v obdobných okolnostech shledaly důvod pro nepřiznání náhrady nákladů řízení procesně úspěšnému žalobci.

[18] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[20] Stěžejní námitka stěžovatele spočívá v tom, že krajský soud v rozporu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vyšel ze skutečností, které nastaly po vydání napadeného správního rozhodnutí stěžovatele. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. *při přezkoumávání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*. Citované pravidlo odráží přezkumný charakter správního soudnictví. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.) správní soudy posuzují to, zda správní orgán na základě skutečností, v té době existujících a řádně a v potřebném rozsahu zjištěných, a na základě právního stavu platného v době jeho rozhodování rozhodl po právu; jejich činnost není dalším stupněm správního řízení, soudní řízení v tomto smyslu nemá povahu nalézací a soudy nerozhodují namísto veřejné správy ve věci samé.

[21] Z tohoto pravidla však judikatura vyšších soudů nalezla výjimky, a to jak v případě pozdější změny právního stavu (objektivního práva, včetně judikatury vyšších soudů), tak i v situaci pozdějších změn skutkového stavu.

[22] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že např. v usnesení ze dne 16. listopadu 2016 č. j. 5 As 104/2013 - 46, č. 3528/2017 Sb. NSS, rozšířený senát dovedl s ohledem na čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod povinnost krajských soudů zohledňovat vývoj právní úpravy po vydání žalobou napadeného rozhodnutí ve věci správního trestání. Již v počátcích své činnosti též Nejvyšší správní soud judikoval, že je nutné zohlednit pozdější zrušení právního předpisu, který byl ve správním řízení aplikován, pro neústavnost (rozsudek ze dne 30. června 2004 č. j. 7 A 48/2002 - 98, č. 1041/2007 Sb. NSS). Tato judikatura se však vztahuje k pozdějším změnám právního (nikoli skutkového) stavu, a pro posuzovaný případ tak není relevantní.

[23] Pokud jde o skutkovou větev pravidla obsaženého v § 75 odst. 1 s. ř. s., která je pro nyní posuzovaný případ relevantní, Nejvyšší správní soud a Ústavní soud výjimečně připustily prolomení tohoto pravidla ve věcech mezinárodní ochrany ke splnění zákazu *non refoulement* a ve věcech doplňkové ochrany (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. dubna 2011 č. j. 5 Azs 3/2011 - 131, ze dne 4. února 2013 č. j. 8 Azs 27/2012 - 65, náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 425/16 ze dne 12. dubna 2016, N 66/81 SbNU 153), ve věcech mezinárodní ochrany uplatněním aplikační přednosti evropského práva (konkrétně čl. 46 odst. 3 směrnice č. 2013/32/EU, tzv. procedurální, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. listopadu 2015 č. j. 10 Azs 194/2015 - 32 a již uvedený náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 425/16), ve věcech zajištění cizinců s ohledem na ochranu osobní svobody ve spojení s právem na život a zákazem mučení, nelidského či ponižujícího zacházení nebo trestání (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. září 2019 č. j. 9 Azs 193/2019 - 48, č. 3933/2019 Sb. NSS, a ze dne 13. listopadu 2019 č. j. 6 Azs 170/2019 - 50) a ve věcech správního trestání k uplatnění ústavního zákazu dvojího trestání za tentýž skutek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. března 2009 č. j. 6 As 44/2008 - 142, č. 1842/2009 Sb. NSS, v rovině obecné překážky věci rozhodnuté viz též rozsudek ze dne 9. června 2016 č. j. 2 Azs 307/2015 - 41).

[24] Lze tedy shrnout, že k prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. (jeho neuplatnění na základě přednostní aplikace mezinárodního či evropského práva či na základě jeho ústavněkonformní interpretace) soudy přistoupily s obezřetností, pokud nebylo možno splnit mezinárodněprávní závazek České republiky nebo ústavní zákaz jinak. V obdobném duchu Ústavní soud připustil výjimečně prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. v případě, že si to vyžadovaly spravedlnostní důvody při nápravě historické křivdy způsobené minulým nedemokratickým režimem, ve vazbě na soudní rehabilitace (viz náleží sp. zn. I. ÚS 605/03 ze dne 2. června 2005, N 114/37 SbNU 475).

[25] Krajský soud sice formálně z výše shrnuté judikatury (resp. z některých zde zmíněných rozhodnutí) vyšel, avšak stěžovatel oprávněně namítl, že její závěry dezinterpretoval, pokud dovedl, že rozhodujícím kritériem pro případné zohlednění nových skutečností je (pouze) to, zda žalobce může dosáhnout ochrany a posouzení nových skutečností jiným způsobem. Tato podmínka se totiž uplatňuje kumulativně s tím, že nutnost výjimečně neaplikovat § 75 odst. 1 s. ř. s. vyplývá z právní normy vyšší právní síly než soudní řád správní, popřípadě z normy, která vůči němu má aplikační přednost. Jak Nejvyšší správní soud shrnul v rozsudku ze dne 12. června 2018 č. j. 9 Afs 69/2017 - 75, č. 3758/2018 Sb. NSS, na nějž se odvolával i krajský soud, pravidlo stanovené v § 75 odst. 1

pokračování

s ř. s. „je pravidlo stanovené zákonem, jímž je soud, kromě velmi specifických výjimek, vázán. Typicky půjde o situaci, kdy mu takový postup bude ukládat buď norma vyšší právní síly, nebo mající aplikační přednost.[...] V úvahu také přichází přednostní aplikace práva EU, nebo mezinárodní smlouvy, která má přednost před zákonem dle čl. 10 Ústavy [...] Zároveň je i v takových případech prolomení uvedeného pravidla zásadně podmíněno tím, že se účastníkovi jinak ochrany nedostane“ (zvýrazněno nyní).

[26] Krajský soud neidentifikoval žádný mezinárodněprávní závazek České republiky, jemuž by bylo třeba dát aplikační přednost, ani přednostně použitelné ustanovení evropského práva, ani žádné zjevné pravidlo vyvěrající z ústavního pořádku, které by přímo zpochybňovalo použití § 75 odst. 1 s. ř. s. a velelo zohlednit skutečnosti, které nastaly po vydání napadeného správního rozhodnutí; jádro jeho odůvodnění představuje věta citovaná v odstavci [11] tohoto rozsudku. Je přitom zřejmé, že nyní posuzovaný případ *přímo* nespadá do žádné kategorie věcí, v nichž v minulosti vyšší soudy dovodily nutnost prolomení pravidla stanoveného v § 75 odst. 1 s. ř. s.

[27] Již z tohoto důvodu by bylo namístě rozsudek krajského soudu zrušit. Nejvyšší správní soud nicméně zvážil, zda nyní posuzovaný případ není stejného druhu jako výjimky již soudy uznané, popř. zda svým charakterem a okolnostmi nemá založit další výjimku z § 75 odst. 1 s. ř. s. O to vážněji přitom musí vzít v úvahu, že má jít o situace vskutku výjimečné a že důvody pro nalezení nové výjimky musí být spíše intenzivnější než u výjimek již nalezených, jinak by další rozšiřování jejich „katalogu“ zpochybnilo samu výjimečnost odklonu od zákonného pravidla, resp. samu jeho ústavní konformitu.

[28] Nahlíženo z širšího kontextu, Nejvyšší správní soud v minulosti – případ od případu – dovodil, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci daňového penále je třeba zohlednit, že po vydání tohoto rozhodnutí bylo zrušeno rozhodnutí o stanovení daně, z níž penále vzešlo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. května 2007 č. j. 2 Afs 30/2007 - 68), obdobně to platí též pro rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně a z něj vzniklé penále (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. ledna 2015 č. j. 1 As 221/2014 - 35). Tato rozhodnutí se zjevně opírala o argument, že penále je příslušenstvím daně (odvodu) a sleduje její osud – viz § 2 odst. 5 daňového řádu, resp. někdejší § 58 zákona o správě daní a poplatků. Obdobně v jiném rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že při přezkumu exekučního příkazu je nezbytné zohlednit následné zrušení exekučního titulu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. září 2011 č. j. 9 Afs 28/2011 - 181), neboť zcela nezbytným předpokladem pro nařízení exekuce v každé její fázi je existence exekučního titulu. Do obdobné skupiny případů spadá i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. září 2007 č. j. 4 As 58/2006 - 94, podle něhož přezkoumává-li správní soud rozhodnutí vycházející ze ztráty bezúhonnosti účastníka, je povinen vzít v úvahu následné zrušení pravomocného odsuzujícího rozsudku; tento závěr se však opíral především o vztah speciality § 52 odst. 2 s. ř. s., podle něhož jsou správní soudy vázány rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, vůči § 75 odst. 1 s. ř. s., a jeho závěry tak na projednávanou věc nelze bez dalšího vztáhnout.

[29] Z uvedené řady mírně vybočuje rozsudek ze dne 15. září 2011 č. j. 4 Ads 35/2011 - 78, v němž Nejvyšší správní soud dovodil nutnost zohlednit následné zrušení rozhodnutí

o přiznání dávky sociální péče, z něhož správní orgány vycházely při rozhodování o odnětí této dávky a nepřiznání dávky pomoci v hmotné nouzi. Učinil tak tehdy velmi lakonicky, toliko odkazem na ústavní princip právní jistoty, podle něhož údajně nelze připustit, aby nadále existoval správní akt, který v důsledku zrušení jiného rozhodnutí správní orgánu ztratil svůj zákonný podklad. Nelze však přehlédnout, že v dané věci šlo o rozhodování o hmotném právu, jež mělo ústavní základ v čl. 30 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, na rozdíl od nyní posuzovaného případu, v němž žalobce hájil pouze své procesní právo na pokračování odvolacího řízení. V jiném případě, opíraje se o východiska výše citovaného nálezu sp. zn. I. ÚS 605/03, Nejvyšší správní soud dovodil, že k novým skutečnostem je třeba přihlídnout tehdy, pokud byla kupní smlouva o převodu nemovitosti, na jejímž základě byla vyměřena daň, absolutně neplatná a občanskoprávní soud její neplatnost deklaroval až po skončení daňového řízení (rozsudek ze dne 29. dubna 2008 č. j. 2 Afs 9/2005 - 158, č. 1624/2008 Sb. NSS). I zde nutno poznamenat, že šlo o neplatnost kupní smlouvy absolutní, od samého počátku (*ex tunc*) a věc se týkala rozhodování o hmotném právu.

[30] V usnesení ze dne 22. října 2019 č. j. 6 As 211/2017 - 88, č. 3948/2019 Sb. NSS, ve věci *Peklo na Čertovině*, pak rozšířený senát překonal do té doby relativně ustálenou judikaturu, která v řízení o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí nepřipouštěla zohlednit zrušení nebo změnu podmiňujícího rozhodnutí. Rozšířený senát, veden „*nutností zajištění účinnosti ochrany práv jednotlivců poskytované správními soudy v souladu s ústavními imperativy v plné jurisdikci, musel přistoupit ke změně dosavadní judikatury vztahující se k zohlednitelnosti zrušení podmiňujícího aktu při soudním přezkumu podmíněného aktu při jejich řetězení dle § 75 odst. 1 s. ř. s. Právo na spravedlivý proces vyžaduje, aby nezákonnost podmiňujícího aktu autoritativně zjištěná rozhodnutím o jeho zrušení či změně v příslušném řízení mohla být k řádně uplatněné žalobní námitce žalobce zohledněna v řízení o žalobě proti podmíněnému aktu i při jejich řetězení. Žalobce však může dosáhnout zrušení podmíněného rozhodnutí pouze v případě, že podmiňující rozhodnutí bylo předtím zrušeno či změněno pro nezákonnost buď soudem ve správním soudnictví, nebo správními orgány v řízení o mimořádných či dozorcích prostředcích. Tento závěr není v rozporu s úpravou obsaženou v § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť soud zohlední pouze takovou nezákonnost podmiňujícího rozhodnutí, jejíž důvod byl dán již v době vydání podmíněného rozhodnutí, avšak která dosud nebyla autoritativně zjištěna.*“

[31] Dle názoru Nejvyššího správního soudu se však situace, k níž došlo v projednávané věci, liší od dříve dovozených judikatorních výjimek z aplikace § 75 odst. 1 s. ř. s. Zejména je třeba zdůraznit, že v projednávané věci nedošlo ke zrušení rozhodnutí, které *stricto sensu* podmiňovalo rozhodnutí žalovaného ve věci zastavení odvolacího řízení. Ne každé rozhodnutí, na něž ve vnějším světě navazuje vydání jiného rozhodnutí, lze považovat za rozhodnutí podmiňující v sérii řetězcích se rozhodnutí. Z citované judikatury vyplývá, že podmiňující rozhodnutí je takové, bez něhož nemůže být podmíněné rozhodnutí vůbec vydáno, resp. nemůže existovat – takové rozhodnutí je podle výslovné právní úpravy *nezbytnou podmínkou* pro vydání navazujícího (podmíněného) rozhodnutí. Typický řetězec vzájemně podmíněných rozhodnutí představují územní rozhodnutí, stavební povolení a kolaudační rozhodnutí (souhlas) podle stavebního zákona. Jde-li o stavbu vyžadující vydání těchto rozhodnutí (která nepodléhá některému ze zjednodušených povolovacích procesů), nelze například vydat stavební povolení bez územního rozhodnutí,

pokračování

a naopak pozdější zrušení územního rozhodnutí se projeví i v řízení o přezkumu stavebního povolení. Ostatně rozšířený senát v usnesení *Peklo na Čertovině* zmínil, že pokud by nešlo o řetězíci se, nýbrž subsumovaná rozhodnutí, byla by soudně přezkoumatelná v rámci přezkumu konečného rozhodnutí bez dalšího (na základě § 75 odst. 2 s. ř. s.); nelze proto konstruovat jiný režim jejich přezkumu jen proto, že jsou v případě volby zákonné koncepce řetězení samostatně soudně přezkoumatelná.

[32] Naproti tomu v posuzovaném případě bylo sice zastavení odvolacího řízení důsledkem zrušení povolení k provozování daňového skladu, nelze však tvrdit, že by rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu bylo právním řadem výslovně předvídanou podmínkou pro zastavení odvolacího řízení (k němu mohlo dojít i z jiných důvodů). Navíc vztah mezi těmito rozhodnutími zůstává pouze v procesní rovině, zatímco řetězíci se rozhodnutí na sebe navazují i co do úpravy hmotných práv a povinností svých adresátů a jejich řetězení je výslovně právní úpravou stanoveno.

[33] Krom toho, jak konstatoval rozšířený senát v citovaném usnesení, „*soud zohlední pouze takovou nezákonnost podmiňujícího rozhodnutí, jejíž důvod byl dán již v době vydání podmíněného rozhodnutí, avšak která dosud nebyla autoritativně zjištěna.*“ Tato podmínka zjevně nebyla v nyní posuzovaném případě splněna. Aniž by zde Nejvyšší správní soud předjímal rozhodnutí v řízení sp. zn. 5 Afs 323/2019, lze poznamenat, že v rozsudku č. j. 22 Af 56/2017 - 77 krajský soud – se stejným odůvodněním jako v nyní projednávané věci – zrušil rozhodnutí žalovaného o *zamítnutí odvolání* ve věci povolení k provozování daňového skladu, nikoli i prvostupňové rozhodnutí o povolení, a učinil tak také na základě skutečností, které nastaly až po vydání tohoto rozhodnutí (zrušení zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev), nikoli pro jeho vlastní nezákonnost nebo vady řízení, které jeho vydání předcházely.

[34] Přesvědčivý není ani argument krajského soudu, že společnost FAU nemohla požádat o nové povolení k provozování daňového skladu s ohledem na § 20 odst. 3 zákona o spotřebních daních, a tudíž pro ni nebyla jiná možnost nápravy než přihlédnout k novým skutečnostem v tomto řízení. Podle tohoto ustanovení platí, že *pokud bylo povolení k provozování daňového skladu zrušeno z moci úřední [...] může osoba, jíž bylo toto povolení zrušeno, podat návrh na vydání povolení k provozování daňového skladu nejdříve po uplynutí 2 let od zrušení tohoto povolení.* Celní úřad zrušil povolení k provozování daňového skladu rozhodnutím ze dne 12. října 2016. Odvolání proti tomuto rozhodnutí nemá odkladný účinek (§ 109 odst. 5 daňového řádu), prvostupňové rozhodnutí o zrušení povolení k provozování daňového skladu je nadále účinné a vykonatelné (§ 103 odst. 1 a 2 daňového řádu) – ke zrušení povolení k provozování daňového skladu tedy došlo okamžikem jeho oznámení společnosti FAU. Krajský soud rozhodoval až dne 17. června 2019, tedy až po uplynutí dvouleté lhůty, po níž společnost FAU nemohla požádat o nové povolení k provozování daňového skladu.

[35] V této souvislosti se jeví pádnou námitka stěžovatele, že pokud by krajský soud zvažoval existenci výjimečných důvodů k prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. pro pozdější skutkové okolnosti, nemohl by selektivně vybírat jen některé, nýbrž by musel přihlédnout i k jiným skutkovým novotám, aby mohl učinit závěr, že takový postup je s to efektivně ochránit veřejná subjektivní práva daňového subjektu. Jinak řečeno, krajský soud by se v

souladu s principem plné jurisdikce musel „vžít“ do postavení správního orgánu a provést komplexní úvahu, kterou by po zrušení svého rozhodnutí na základě nových skutečností prováděl správní orgán (srov. přiměřeně bod 43 výše citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 As 104/2013 - 43 a bod 41 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. června 2019 č. j. 6 Afs 60/2019 - 43). V daném případě však krajský soud skutkový stav existující ke dni vydání svého rozsudku nezhodnotil komplexně, naopak si vybral pouze ty okolnosti, které dle jeho názoru činily zastavení odvolacího řízení nezákonným.

[36] Dále je třeba uvést, že další rozhodnutí krajských soudů v kauze společnosti FAU, tedy rozsudky, jimiž byly zrušeny zajišťovací příkazy a ručitelské výzvy, jsou pro posuzovanou věc irelevantní, neboť odvolací řízení se týkalo výlučně rozhodnutí o povolení k provozování daňového skladu. Zrušení tohoto povolení sice bylo jedním z širších následků vydání zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev, avšak mezi těmito rozhodnutími a zastavením řízení o odvolání proti rozhodnutí o povolení k provozování daňového skladu již v žádném případě není dostatečně úzká vazba, např. v kvalitě tzv. podmiňujících, resp. řetězcích se správních aktů.

[37] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že v projednávaném případě měl krajský soud postupovat podle § 75 odst. 1 s. ř. s. a při posouzení rozhodnutí žalovaného zohlednit pouze ty skutečnosti, které existovaly ke dni jeho vydání.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud v rozporu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutečností, které nastaly až po vydání rozhodnutí žalovaného, aniž by pro takový postup byly splněny podmínky.

[39] Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), v němž bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[40] Žalovaný napadal i výrok, jímž mu krajský soud uložil povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení. V projednávané věci však není třeba se touto otázkou zabývat, neboť v novém rozhodnutí bude krajský soud znovu rozhodovat o náhradě nákladů řízení o žalobě. Pokud ji s ohledem na závazný právní názor vyslovený v tomto rozsudku zamítne, rozhodne odpovídajícím způsobem též o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.; viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 60/2019 - 43 z 12. června 2019).

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

V Brně dne 9. září 2020

pokračování

JUDr. Tomáš Langášek  
předseda senátu