



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Allianz – Slovenská poisťovňa, a.s.**, se sídlem Dostojevského rad 5221/4, Bratislava, Slovenská republika, zast. Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 4. 2017, č. j. 5380-7/2017-900000-302, a ze dne 18. 1. 2018, č. j. 4269/2018-900000-317, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 6. 2019, č. j. 22 Af 70/2017 - 88,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 6. 2019, č. j. 22 Af 70/2017 - 88, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil společnosti FAU s. r. o., v konkursu, se sídlem Pekařská 1639/79a, Kateřinky, Opava (dále jen „dlužník“ nebo „FAU“), platebním výměrem ze dne 27. 9. 2016, č. j. 118770/2016-570000-32.4 (dále jen „platební výměr I.“), spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 180.103.299 Kč. Výše vyměřené daně se shodovala s daňovými tvrzeními dlužníka.

[2] Výzvou ke splnění ručitelského závazku ze dne 29. 9. 2016, č. j. 119673/2016-570000-32.4 (dále jen „výzva I.“), vyzval správce daně žalobkyni, aby splnila ručitelský závazek za dlužníka ve výši 50.000.000 Kč, k jehož plnění se zavázala Záruční listinou ze dne 10. 8. 2015, evidenční číslo 491 100 688/15/02/D5 (dále jen „záruční listina ze dne 10. 8. 2015“), neboť dlužník nezaplatil peněžité plnění podle platebního výměru I. za zdaňovací období srpen 2016.

[3] Další výzvou ke splnění ručitelského závazku za dlužníka ze dne 29. 9. 2016, č. j. 119693/2016-570000-32.4 (dále jen „výzva II.“), správce daně vyzval žalobkyni, aby splnila ručitelský závazek za dlužníka ve výši 50.000.000 Kč, k jehož plnění se zavázala v Záruční listině pro zajištění spotřební daně ručením, vydané dne 9. 2. 2015, evidenční číslo 491 100 688/15/01/D5 (dále jen „záruční listina ze dne 9. 2. 2015“), a to opět pro neuhrazení částky spotřební daně za srpen 2016 vyměřené platebním výměrem I.

[4] Proti výzvám I. a II. podala žalobkyně odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 4. 2017, č. j. 5380-7/2017-900000-302 (dále jen „napadené rozhodnutí I.“), změnil „I. rozhodnutí celního úřadu č. j. 119693/2016-570000-32.4 ze dne 29. 9. 2016 [výzvu II.] tak, že text výroku: ‚do 15 pracovních dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí‘ se nahrazuje textem: ‚ve lhůtě 15 dnů, stanovené podle § 32 DŘ, počítané ode dne právní moci tohoto rozhodnutí‘, II. rozhodnutí celního úřadu č. j. 119673/2016-570000-32.4 ze dne 29. 9. 2016 [výzvu I.] tak, že text výroku: ‚ve výši 50.000.000,- Kč (slovy: padesátmilionůkorunčeských)‘ se nahrazuje textem: ‚ve výši 40.668.847,- Kč (slovy: čtyřicetmilionůšestsetšedesátisícosmsetčtyřicetsedmkorunčeských)‘ a text výroku: ‚ve výši 50.000.000,- Kč do 15 pracovních dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí‘ se nahrazuje textem: ‚ve výši 40.668.847,- Kč ve lhůtě 15 dnů, stanovené podle § 32 DŘ, počítané ode dne právní moci tohoto rozhodnutí‘.“ Ve zbytku tyto výzvy správce daně potvrdil.

[5] Platebním výměrem ze dne 26. 10. 2016, č. j. 133059/2016-570000-32.4 (dále jen „platební výměr II.“), správce daně dlužníkovi vyměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období září 2016 ve výši 125.354.384 Kč. Také v tomto případě se výše vyměřené daně shodovala s daňovými tvrzeními dlužníka.

[6] Výzvou ke splnění ručitelského závazku za dlužníka ze dne 16. 5. 2017, č. j. 67055/2017-570000-32.4 (dále jen „výzva III.“), vyzval správce daně žalobkyni, aby za dlužníka splnila ručitelský závazek ve výši 9.331.153 Kč, k jehož plnění se zavázala záruční listinou ze dne 10. 8. 2015, neboť zjistil, že dlužník dosud nezaplatil peněžité plnění podle platebního výměru II. za zdaňovací období září 2016.

[7] Proti výzvě III. podala žalobkyně rovněž odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 1. 2018, č. j. 4269/2018-900000-317 (dále jen „napadené rozhodnutí II.“), změnil výzvu III. tak, že „část textu výroku ve znění ‚do 15 pracovních dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí‘ se nahrazuje textem: ‚ve lhůtě 15 dnů, stanovené podle § 32 DŘ, počítané ode dne právní moci tohoto rozhodnutí‘.“ Ve zbytku žalovaný výzvu III. potvrdil.

II.

[8] Dvěma žalobami u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení napadených rozhodnutí I. a II. Krajský soud nejprve usnesením ze dne 21. 5. 2019, č. j. 22 Af 70/2017 - 79, spojil řízení o těchto žalobách ke společnému projednání a poté rozsudkem ze dne 17. 6. 2019, č. j. 22 Af 70/2017 - 88 (dále jen „napadený rozsudek“), zrušil napadená rozhodnutí I. a II. a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (výrok I.). Zároveň uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 45.466 Kč. (výrok II.).

pokračování

[9] Krajský soud prvotně shrnul skutečnosti, které mu byly známy z jeho činnosti, ze spisů u něj vedených pod sp. zn. 22 Af 8/2017 (týkajícího se zajišťovacích příkazů vydaných vůči FAU dne 23. 9. 2016 a 30. 9. 2016 správcem daně k zajištění dosud nestanovené spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2016) a sp. zn. 22 Af 9/2017 (týkajícího se zajišťovacích příkazů vydaných vůči FAU dne 23. 9. 2016 Specializovaným finančním úřadem k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května až října roku 2013) a z rozsudků, kterými byla tato řízení ukončena (zajišťovací příkazy byly zrušeny jako nezákonné), a doplnil dokazování rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 9. 5. 2019, č. j. 29 Af 102/2016 - 335 [týkajícího se 6 výzev učiněných Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, kterými vyzval FAU jako ručitele k úhradě nedoplatku na dani z přidané hodnoty za dlužníka VERAMI International Company s. r. o. (dále jen „VERAMI“) za zdaňovací období měsíců květen až říjen 2013], (dále souhrnně též jen „zrušující rozsudky“). Krajský soud shrnul, že z takto zjištěných skutečností vyplývá, že veškerá rozhodnutí, která byla produktem soustředěné akce orgánů finanční správy vůči FAU, byla v soudním přezkumu zrušena.

[10] Krajský soud se následně zabýval otázkou, zda s ohledem na uvedené skutečnosti, k nimž ale došlo teprve pod vydání napadených rozhodnutí I. a II., může v nyní posuzované věci prolomit při jejich přezkumu zásadu vázanosti správního soudu skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování správního orgánu plynoucí z § 75 odst. 1 s. ř. s. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu (nález ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. I. ÚS 605/03) a Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 29. 4. 2008, č. j. 2 Afs 9/2005 - 158, ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011 - 181 či ze dne 4. 2. 2013, č. j. 8 Azs 27/2012 - 65) dospěl k závěru, že žalobkyně by již v tomto případě neměla jinou ochranu k odstranění důsledků napadených rozhodnutí o její povinnosti zaplatit daň v postavení ručitele za dlužníka. Z uvedeného důvodu shledal podmínky k prolomení zásady vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s.

[11] Podle krajského soudu se jedná o výjimečnou situaci, při níž došlo k „ochromení podnikatelské činnosti dlužníka tzv. „z minuty na minutu“ vlastním aktivním jednáním správce daně (lhostejno kterého), jehož evidentním následkem je nemožnost [dlužníka] dostát běžným daňovým závazkům (pokud je dlužník do té doby bezproblémově plnil) a jehož následkem je proto aktivace ručitelského závazku.“ Pro uvedené tudíž nebylo možné na žalobkyni spravedlivě požadovat, aby snášela ručitelský závazek po celou dobu trvání všech správních a soudních řízení, v nichž se posuzovala zákonnost správních rozhodnutí vedoucích k ochromení podnikatelské činnosti dlužníka. Jestliže by platila úvaha, že v takové situaci musí ručitel vyčkat závěru o nezákonnosti vydaných rozhodnutí a teprve poté se nápravy domáhat buď cestou mimořádných opravných prostředků, nebo v podobě uplatnění nároků z titulu odpovědnosti státu za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím, ztratila by žalobkyně efektivní ochranu svých práv. Došlo by tak k porušení čl. 11 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud tedy s ohledem na uvedené skutečnosti vycházel při svém rozhodování i ze zrušujících rozsudků, které byly vydány až po vydání napadených rozhodnutí I. a II.

[12] Krajský soud ve shodě s žalobkyní odkázal též na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 2 Afs 100/2006 - 39, a ze dne 17. 3. 2015,

č. j. 8 Afs 63/2014 - 68, podle nichž nelze akceptovat, aby věřitel vyvolal situaci, kdy by pohledávka nebyla dlužníkem uspokojena a následně by její úhradu uplatňoval u ručitele. Krajský soud proto uzavřel, že nebýt utlumení ekonomické činnosti dlužníka aktivním a razantním a především nezákonným jednáním daňových orgánů, plnil by dlužník své běžné daňové závazky bezproblémově i v měsících bezprostředně následujících po útlumu jeho ekonomické činnosti. Daňové orgány tak bezesporu způsobily, že dlužník nebyl schopen zaplatit spotřební daň za srpen a září 2016, čímž došlo k aktivaci ručitelského závazku žalobkyně. Ta tudíž byla oprávněna ručitelský závazek odeprít. Závěry o možnosti odeprít ručení je nutno aplikovat o to důsledněji, je-li neschopnost dlužníka dostát daňovým závazkům způsobena razantním, neodvratným a nezákonným jednáním daňových orgánů a nejen v případě, kdy neschopnost dostát daňovému závazku byla způsobena nečinností těchto daňových orgánů (což jsou závěry vyplývající z výše zmíněné judikatury – poznámka soudu).

III.

[13] Proti napadenému rozsudku se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brání kasační stížností výslovně z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítá, že krajský soud nesprávně posoudil možnost prolomení zásady podle § 75 odst. 1 s. ř. s. Za nesprávného užití judikturních východisek nesprávně přihlédl ke zrušujícím rozsudkům, které byly vydány až po vydání napadených rozhodnutí, tudíž nesprávně posoudil tuto otázku po právní stránce a v důsledku toho i věc samu.

[15] Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že zrušující rozsudky jsou konstitutivní povahy a jejich kasační účinky ve vztahu k zajišťovacím příkazům a ručitelským výzvám (jichž se týkaly zrušující rozsudky, o něž krajský soud opřel své závěry v nynější věci – poznámka soudu) nastoupily až s jejich právní mocí. Teprve od právní moci jednotlivých zrušujících rozsudků byly zajišťovací příkazy a ručitelské výzvy vůči dlužníkovi odstraněny a nedoplatky z nich přestaly existovat *ex nunc*. Zrušující rozsudky nejsou deklaratorní povahy a nelze mít za to, že daňové nedoplatky plynoucí ze zajišťovacího příkazu nebo z ručitelské výzvy vůči dlužníkovi nikdy neexistovaly, že je daňové orgány nikdy neevidovaly a že vyšly z evidence těchto nedoplatek, která byla v rozporu s objektivní skutečností. Krajský soud se pasoval do role třetí instance a vyšel ze skutkového a právního stavu existujícího až v době svého rozhodování. Nadto v napadeném rozsudku stěžovateli nevytýká žádné právní či skutkové pochybení.

[16] Krajský soud podle stěžovatele relativizuje, co je vůbec skutkovým stavem, ze kterého měly daňové orgány vycházet. Přehlíží, že tímto stavem byla evidence nedoplatek na spotřební dani vedená příslušným daňovým orgánem a jejich nezaplacení dlužníkem ve lhůtě splatnosti, nikoli nesouvisející zajišťovací příkazy a ručitelské výzvy vůči dlužníkovi, byť tyto ovlivňovaly celkovou finanční situaci dlužníka. Relativizováním časového okamžiku rozhodného skutkového stavu a jeho posunutím k době vydání napadeného rozsudku krajský soud zásadně popírá celý smysl úpravy vydávání výzvy vůči ručiteli při nastoupení důvodů k jejímu vydání. Závěr krajského soudu o posuzování celkové finanční situace dlužníka v době, kdy tento dlužník evidovaný nedoplatek

pokračování

na spotřební dani ve lhůtě splatnosti neuhradil, a posuzování, zda na jeho nepříznivou finanční situaci neměla vliv nějaká rozhodnutí orgánů veřejné moci, vede k důsledkům *ad absurdum*.

[17] Podle stěžovatelova mínění jsou judikатурní východiska, která použil krajský soud v bodech 18. až 21. napadeného rozsudku (tj. judikatura zmíněná v odst. [10] výše), vadná, neboť krajský soud jejich části svévolně vytrhl z kontextu a nesprávně je interpretoval. Prolomění zásady podle § 75 odst. 1 s. ř. s. podle uvedené judikatury musí být spojeno s ústavněprávním rozměrem věci, který krajský soud v dané věci neshledal. Navíc krajský soud bezdůvodně odmítl zohlednit závěry vyplývající z přílehlavého rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 As 47/2016 - 28. Přitom jedinou odchylkou oproti právě posuzované věci byla skutečnost, že zajišťovací příkazy v nynější věci byly splatné okamžikem jejich doručení žalobkyni, nikoliv v možné třídní lhůtě.

[18] Stěžovatel považuje napadený rozsudek též za nepřezkoumatelný. Tuto vadu vykazuje proto, že krajský soud nevysvětlil, proč pravidlo podle § 75 odst. 1 s. ř. s. prolomil v daném případě, když v době jeho rozhodování byly paralelní soudní přezkumy týkající se věci dlužníka, jež měly ovlivnit jeho celkovou finanční situaci, již vyřízené a na výsledky těchto řízení tudíž žalobkyně jako ručitelka čekat nemusí. Krajský soud přehlédl, že žalobkyni se může dostat jiné ochrany, aniž je třeba prolomit pravidlo podle § 75 odst. 1 s. ř. s. Tím je soukromoprávní regresní nárok vůči dlužníkovi z titulu úhrady veřejnoprávního závazku za něj. Jestliže je dlužník v insolvenční, je možné tuto pohledávku přihlásit do insolvenčního řízení, což ostatně žalobkyně také učinila.

[19] Stěžovatel zdůrazňuje, že spotřební daň byla v daném případě vyměřena platebními výměry na základě dlužníkem řádně podaných daňových přiznání postupem podle § 140 daňového řádu a veškeré zákonné podmínky vyplývající z § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních k aktivaci ručení byly v posuzované věci splněny. Krajský soud nebyl oprávněn do svého rozhodování zahrnovat skutečnosti spočívající ve zrušení zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev vůči dlužníku jako ručiteli za závazky VERAMI (viz výše odst. [9]). Tyto výzvy by neobstály jedině v případě, došlo-li by ke zrušení platebních výměrů I. a II., což se nestalo. Tyto platební výměry existují dodnes. Zrušující rozsudky zohledněné krajským soudem v napadeném rozsudku se vůbec netýkají nezaplacených platebních výměrů I. a II. Výzvy I. až III. tudíž nelze zrušit, neboť k tomu právní předpis neposkytuje žádnou oporu.

[20] Závěrem stěžovatel namítá též nezákonnost výroku o nákladech řízení, jenž vychází z úvahy, že žalobkyně byla v řízení o žalobě úspěšná. Stěžovatel však v době vydání napadených rozhodnutí jednal po právu a zohlednil skutečnosti existující v uvedené době. Ty, které nastaly posléze, nemohl znát. Bylo tudíž na místě o nákladech řízení rozhodnout podle § 60 odst. 7 s. ř. s. a náklady žalobkyni nepřiznat.

[21] V replice k vyjádření žalobkyně stěžovatel doplňuje, že přihlásil své pohledávky za dlužníkem do insolvenčního řízení vedeného na jeho majetek, po jejich zaplacení žalobkyni jako ručitelkou vzal přihlášené pohledávky zpět.

IV.

[22] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že krajský soud rozhodl správně a v souladu s právními předpisy a s jeho závěry se plně ztotožňuje. Navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

[23] Žalobkyně odkazuje na závěry krajského soudu týkající se možnosti žalobkyně v pozici ručitele odepřít své ručitelské plnění za dlužníka s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 100/2006 - 59. Stěžovatel se dopustil nezákonnosti, když této námitce žalobkyně, kterou uplatňovala již ve správním řízení, nevyhověl. V době vydání napadeného rozhodnutí II. byly pravomocnými rozsudky zrušeny zajišťovací příkazy vydané správcem daně i další zajišťovací příkazy vydané Specializovaným finančním úřadem vůči FAU. Žalobkyně nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že krajský soud neuvedl důvody, v nichž spatřuje nezákonnost napadených rozhodnutí I. a II. Krajský soud totiž shledal, že jejich nezákonnost spočívá v nesprávném posouzení toho, zda žalobkyně byla oprávněna odmítnout ručitelské plnění za dlužníka. Touto otázkou se nadto stěžovatel zabýval pouze okrajově.

[24] Podle žalobkyně je nepřipustná kasační argumentace stěžovatele, kterou uplatňuje s poukazem na nesprávné skutkové závěry obsažené v napadeném rozsudku, neboť kasační stížnost založil na důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tudíž na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem. Nadto je tato argumentace nedůvodná. Z napadeného rozsudku (viz jeho odstavce 8. až 10. a 26.) je zřejmý přesvědčivý závěr o vlivu jednání daňových orgánů na majetkovou situaci dlužníka. Pokus stěžovatele o relativizaci závěru krajského soudu o utlumení ekonomické činnosti dlužníka, jež měla vliv na aktivaci ručitelského závazku žalobkyně tvrzením, že si mohl dlužník obstarat překlenovací financování k zaplacení všech okamžitě splatných zajišťovacích příkazů, proto vyznívá naprázdno.

[25] K námitce týkající se závaznosti platebních výměrů I. a II. žalobkyně uvádí, že podstatou napadeného rozsudku je skutečnost, že nebýt útlumu ekonomické činnosti dlužníka v důsledku postupu daňových orgánů, dlužník by spotřební daň za uvedená období uhradil a svou činnost by vykonával i nadále. Právě z uvedeného důvodu vzniklo žalobkyni právo odepřít ručitelské plnění.

[26] Podle mínění žalobkyně krajský soud správně přihlédl ke zrušujícím rozsudkům. Tyto rozsudky deklarovaly nezákonnost postupů orgánů daňové správy vůči FAU, která existovala již v době před vydáním napadených rozhodnutí a na kterou žalobkyně odkazovala již ve správním řízení. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013 - 28, nebrání § 75 odst. 1 s. ř. s. soudu, aby vycházel při svém rozhodování z dokumentů, které vznikly až po vydání napadeného správního rozhodnutí, pokud popisují stav, jež ke dni rozhodování správního orgánu existoval. Nemůže tak jít k tíži žalobkyně, že nezákonnost rozhodnutí daňových orgánů (zajišťovacích příkazů či ručitelských výzev učiněných dlužníku jako ručiteli za VERAMI) byla vyslovena až poté, co byla vydána napadená rozhodnutí I. a II. Krajský soud musel přihlédnout ke zrušujícím rozsudkům i s ohledem na § 52 odst. 2 část věty druhé za středníkem s. ř. s.

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost je důvodná.

[29] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu mimo jiné pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (byť tento kasační důvod výslovně v kasační stížnosti nezmiňuje, je však zřejmý z jejího obsahu – srov. odst. [18]), zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto kasační námitkou. Bylo by předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[30] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74 a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Současně však kasační soud setrvale vychází z toho, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[31] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů netrpí. Krajský soud dostatečně objasnil, z jakého skutkového stavu vyšel a jak jej následně právně hodnotil. Vysvětlil také, proč aplikoval jednotlivé judikaturní závěry na právě posuzovanou věc. Podle Nejvyššího správního soudu tedy v napadeném rozsudku důvody jím přijatých výroků nechybí. Stěžovatel ostatně proti výkladu podanému krajským soudem v kasační stížnosti obsáhle brojí a polemizuje s ním, což by v případě rozsudku nepřezkoumatelného pro nedostatek důvodů nebylo možné. Pouhý nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku jeho nepřezkoumatelnost nezpůsobuje (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, nebo ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163).

[32] Krajský soud objasnil důvody, pro které přistoupil k prolomení zásady plynoucí z § 75 odst. 1 s. ř. s. Jedná-li se o argumentaci, v níž tyto své závěry podpořil též skutečností, že žalobkyni by se jinak nedostalo ochrany, ač podle stěžovatele zde taková ochrana přesto existuje, pak tato názorová nesouladnost mezi postoji stěžovatele a závěry krajského soudu napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů nečiní.

[33] Nejvyšší správní soud pro právě uvedené nedovodil naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a přistoupil tudíž k posouzení kasačních námitek

poukazujících na nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[34] Stěžejní spornou otázkou zde je, zda krajský soud v dané věci mohl prolomit zásadu vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s. a přihlídnout ke zrušujícím rozsudkům, resp. souvisejícím rozhodnutím týkajícím se dlužníka (FAU), jež správní soudy vydaly až po vydání napadených rozhodnutí I. a II. Identickou otázkou se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 9. 9. 2020, č. j. 6 Afs 176/2019 - 31, který se týkal stejného dlužníka a vycházel z obdobných skutkových okolností ve vztahu k tomuto dlužníku, z nichž vyšel krajský soud i v nyní souzené věci. Závěry zmíněného rozsudku o této sporné otázce jsou v podstatných bodech použitelné i v projednávaném případě, a proto z nich Nejvyšší správní soud v dalším vychází.

[35] Pro přehlednost přitom nejprve rekapituluje širší souvislosti týkající se situace dlužníka, jež nejsou mezi stranami sporné a jež dokreslují skutkové okolnosti, z nichž následně vyšel při svém rozhodování i krajský soud.

[36] Dlužník byl rozhodnutími Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 22. 4. 2015 a 7. 8. 2015 vyzván jako ručitel k úhradě nedoplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až říjen 2013 za společnost VERAMI. Odvolání dlužníka proti těmto rozhodnutím zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutími ze dne 22. 9. 2016 a 13. 10. 2016, která ovšem později zrušil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 9. 5. 2019, č. j. 29 Af 102/2016 - 335.

[37] Na konci září, ve dnech 23. 9. 2016 a 30. 9. 2016, vydal správce daně a Specializovaný finanční úřad vůči dlužníku 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. 10. 2016. Žalovaný rozhodnutími ze dne 10. 11. 2016 a 12. 12. 2016 změnil zajišťovací příkazy vydané správcem daně tak, že určil lhůtu splatnosti v délce tří dnů, ve zbytku odvolání dlužníka zamítl.

[38] Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství z 20. 10. 2016 a zajišťovací příkazy vydané Specializovaným finančním úřadem následně zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 14. 6. 2017, č. j. 22 Af 9/2017 - 84 a kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 - 54. Rozsudkem ze dne 22. 5. 2018, č. j. 22 Af 8/2017 - 113, zrušil krajský soud rozhodnutí žalovaného z 10. 11. 2016 a 12. 12. 2016 i jemu předcházející zajišťovací příkazy vydané správcem daně ze dne 23. 9. 2016 a 30. 9. 2016. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud také zamítl rozsudkem ze dne 28. 3. 2019, č. j. 10 Afs 172/2018 - 42.

[39] V návaznosti na tyto skutkové okolnosti případu, vztahující se prvořadě k osobě dlužníka, krajský soud dospěl k závěru o nezbytnosti prolomit zásadu plynoucí z § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něž *při přezkoumávání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*. Jak přilehavě vysvětlil Nejvyšší správní soud již v citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 176/2019 - 31, „[c]itované

pokračování

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.“

[40] V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu správní soudy pravidelně posuzují, zda správní orgán na základě skutečností v té době existujících a řádně a v potřebném rozsahu zjištěných, a na základě právního stavu v době jeho rozhodování, rozhodl po právu. Je však skutečností, že z tohoto obecného pravidla již judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila výjimky, a to jak z hlediska zohlednění pozdějších změn právního stavu, tak i stavu skutkového. Např. v usnesení ze dne 16. 11. 2016 č. j. 5 As 104/2013 - 46, rozšířený senát dovodil 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. 6. 2004 č. j. 7 A 48/2002 - 98). Tato judikatura se však vztahuje k pozdějším změnám právního a nikoli skutkového stavu, a pro posuzovaný případ tak není relevantní.

[41] Pokud jde o skutkovou větev výjimek z pravidla obsaženého v § 75 odst. 1 s. ř. s., jež je použitelná i v souzené věci, Nejvyšší správní soud i 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. 4. 2011, č. j. 5 Azs 3/2011 - 131, ze dne 4. 2. 2013, č. j. 8 Azs 27/2012 - 65, nález Ústavního soudu ze dne 12. 4. 2016, sp. zn. I. ÚS 425/16), ve věcech mezinárodní ochrany uplatněním aplikační přednosti evropského práva (konkrétně čl. 46 odst. 3 směrnice č. 2013/32/EU, tzv. procedurální, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 10 Azs 194/2015 - 32 a již uvedený nález 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2019, č. j. 9 Azs 193/2019 - 48, a ze dne 13. 11. 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. 3. 2009, č. j. 6 As 44/2008 - 142 a v rovině obecné překážky věci rozhodnuté viz též rozsudek ze dne 9. 6. 2016, č. j. 2 Azs 307/2015 - 41).

[42] K prolomení zásady vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s. (jeho neuplatnění na základě přednostní aplikace mezinárodního či evropského práva či na základě jeho ústavně konformní interpretace) tedy 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 krivdy způsobené minulým nedemokratickým režimem ve vazbě na soudní rehabilitace (viz nález ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. I. ÚS 605/03). Takové aspekty však v nynější věci Nejvyšší správní soud neshledal.

[43] Krajský soud formálně vyšel z posledně citovaného nálezu Ústavního soudu a poukázal i na další výjimečné případy, v nichž i Nejvyšší správní soud dovodil nemožnost důsledné aplikace zásady plynoucí z § 75 odst. 1 s. ř. s. (rozsudek ze dne 29. 4. 2008, č. j. 2 Afs 9/2005 - 158, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil nezbytnost přihlédnout při přezkumu rozhodnutí o povinnosti zaplatit daň z převodu nemovitostí k pozdějšímu rozsudku civilního soudu, jímž byla smlouva o převodu nemovitostí označena za absolutně neplatnou, či rozsudek ze dne 14. 9. 2011 č. j. 9 Afs 28/2011 - 181, v němž kasační soud připustil možnost přihlédnout k pozdějšímu rozsudku, jímž byl zrušen exekuční titul v řízení o přezkumu rozhodnutí o nařízení exekuce, nebo taktéž rozsudek ze dne 4. 2. 2013, č. j. 8 Azs 27/2012 - 65, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil nezbytnost prolomení zásady vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s. tehdy, pokud by zde byly nové skutečnosti, které by mohly být pro rozhodování správního orgánu relevantní, které ale žalobce bez svého vlastního zavinění nemohl učinit předmětem přezkumu a současně by zde nebyly dostatečné záruky toho, že tyto skutečnosti budou dodatečně posouzeny v novém správním řízení). Tyto závěry však krajský soud dílem dezinterpretoval. Na jejich půdorysu totiž dovodil, že rozhodujícím kritériem pro případné zohlednění nových skutečností nastalých po vydání napadených rozhodnutí I. a II. bylo pouze to, zda žalobkyně mohla dosáhnout ochrany a posouzení nových skutečností jiným způsobem, než zrušením rozhodnutí o povinnosti zaplatit daň jako ručitel.

[44] Tato podmínka, jež nepochybně z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, se však 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. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 - 75, na nějž se odvolával i krajský soud, pravidlo stanovené v § 75 odst. 1 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.“ (zvýraznění přidáno soudem).

[45] Krajský soud však v nynější věci 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 velelo zohlednit skutečnosti, které nastaly po vydání napadených rozhodnutí I. a II. Nyní posuzovaný případ tudíž přímo nespadá do žádné kategorie věcí, v nichž v minulosti vyšší soudy dovodily nutnost prolomení pravidla stanoveného v § 75 odst. 1 s. ř. s.

[46] Přestože krajský soud v dané věci upozornil ve své argumentaci na skutečnost, že za předpokladu, že by v důsledku ochromení podnikatelské činnosti dlužníka razantním a nezákonným jednáním daňových orgánů žalobkyně měla snášet povinnosti vyplývající z ručitelského závazku, jenž na sebe převzala, a neměla jinou možnost dosáhnout efektivní ochrany svých práv, vedlo by to k porušení čl. 11 (právo vlastní majetek a chránit ho) a čl. 36 (právo na spravedlivý proces) Listiny základních práva a svobod, nepředstavuje

pokračování

tento odkaz na zmíněná ústavně garantovaná práva onen ústavně právní aspekt vyplývající ze shora citované judikatury pro založení výjimky ze zásady vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s. Především, k zásahu do práva vlastnit majetek tak, jak jej pojímá krajský soud, by došlo v každém případě uplatněním práv stěžovatele vůči ručiteli (žalobkyni), neboť zmenšení majetku ručitele v důsledku nastoupení povinnosti plnit závazek za dlužníka vyplývá již z podstaty tohoto institutu. Stejně tak pouhé oddálení možnosti bránit svá práva soudní cestou ještě neznamená bez dalšího zásah do práva na spravedlivý proces. Krajský soud tak v podstatě důsledky zaměňuje za příčiny a dochází tudíž k nesprávným závěrům o možnosti prolomení zásady upravené v § 75 odst. 1 s. ř. s. Tento postup v souladu s výše uvedenou judikaturou vyšších soudů nekoresponduje.

[47] Nejvyšší správní soud i přes uvedené zvažoval, zda nyní posuzovaný případ není stejného druhu jako výjimky, které již dříve soudy zohlednily z hlediska prolomení zásady obsažené v § 75 odst. 1 s. ř. s. Jak přílehlavě uvedl šestý senát v opakovaně zmiňovaném rozsudku č. j. 6 Afs 176/2019 - 31, *„má jít o situace vskutku výjimečné a (...) důvody pro nalezení nové výjimky musí být spíše intenzívnější než u výjimek již nalezených, jinak by další rozšiřování jejich „katalogu“ zpochybnilo samu výjimečnost odklonu od zákonného pravidla, resp. samu jeho ústavní konformitu.“*

[48] Jak upozorňuje stěžovatel a vyplývá i z výše uvedených skutečností vztahujících se k dlužníku, za jehož závazky žalobkyně smluvně převzala ručitelský závazek, podstatou věci byla skutečnost, že dlužník neuhradil platební výměry na spotřební daň za zdaňovací období měsíců srpna a září 2016. Tyto platební výměry přitom správce daně vydal v návaznosti na daňová přiznání dlužníka podaná za uvedená zdaňovací období a výše vyměřené daně se shodovala s daní tvrzenou (viz § 140 daňového řádu). Veškeré krajským soudem zmiňované okolnosti týkající se majetkové či ekonomické situace dlužníka však souvisejí s jinými úkony a rozhodnutími daňových orgánů (ručitelské výzvy dlužníku za třetí subjekt – VERAMI či zajišťovací příkazy, byť dílem i na spotřební daň, ohledně níž byly vydány platební výměry I. a II.). Není ani sporu o tom, že uvedené platební výměry dlužník nikterak nerozporoval. V daném případě tudíž neexistuje věcná souvislost mezi úkony či rozhodnutími daňových orgánů učiněnými vůči dlužníku (opakovaně zmiňované zajišťovací příkazy a výzvy dlužníku k zaplacení jeho ručitelského závazku za třetí subjekt) a vyměřením spotřební daně následovaným nastoupením ručitelského závazku žalobkyně.

[49] V daném případě tedy nejde ani o situaci, pro kterou rozšířený senát Nejvyššího správního soudu taktéž dovedl výjimku z pravidla plynoucího z § 75 odst. 1 s. ř. s. a již formuloval ve svém usnesení ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017 - 88. Podle něj *„[v] řízení o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí správního orgánu soud zohlední k žalobní námitce zrušení nebo změnu podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu, přestože ke zrušení nebo změně došlo po vydání napadeného (podmíněného) rozhodnutí správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).“* V souzené věci je nesporné, že podmiňující rozhodnutí správního orgánu – platební výměry I. a II. nebyly zrušeny a převážná část argumentace žalobkyně se týká jiných rozhodnutí než těch, která podmiňovala nastoupení ručitelského závazku. Pro uvedené nebyl důvod k prolomení zmiňované zásady zakotvené v § 75 odst. 1 s. ř. s.

[50] Jinými slovy zrušující rozsudky, jimiž došlo ke zrušení zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev vůči FAU, jsou pro posuzovanou věc irelevantní i proto, že odvolací řízení v souzeném případě se týkalo výlučně výzev I. až III., jejichž podkladem byly doposud existující a pravomocné platební výměry I. a II. Je tak zjevné, že ač nastoupení ručitelského závazku žalobkyně bylo jedním z širších následků vydání zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev vůči dlužníku jako ručiteli za závazky VERAMI, není zde taková úzká vazba podmíněného a podmiňujícího rozhodnutí, kterou předvídá výše zmíněné usnesení rozšířeného senátu.

[51] Z uvedeného důvodu nepovažuje v nynější věci Nejvyšší správní soud za příléhavé ani odkazy krajského soudu na rozsudky ze dne 19. 3. 2008, č. j. 2 Afs 100/2006 - 39, či ze dne 17. 3. 2015, č. j. 8 Afs 63/2014 - 68 (jež dovodily možnost odepřít plnění z ručitelského závazku, pokud daňové orgány svým liknavým postupem vůči dlužníku vyvolaly situaci, kdy pohledávku dlužník neuhradil a plnění poté uplatňovaly vůči ručiteli). Krajský soud je pro svoji argumentaci využil poté, co shledal, že lze prolomit zásadu podle § 75 odst. 1 s. ř. s. Okolnosti týkající se zákonnosti zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev vůči dlužníkovi ale nemohly v dané věci představovat relevantní důvod pro odepření ručitelského závazku ze strany žalobkyně právě proto, že základ pro takový postup ze strany žalobkyně, pokud vůbec byl dán, vyvstal teprve po vydání napadených rozhodnutí, a nebylo možné jej proto v dané věci zohlednit. Je tomu tak proto, že důvody k prolomení zásady podle § 75 odst. 1 s. ř. s. zde nebyly. Závěr o nezákonnosti napadených rozhodnutí I. a II., který vyvěrá z okolností, jež nastoupily teprve po vydání napadených rozhodnutí, tudíž nemůže obstát.

[52] Nejvyšší správní soud z důvodů shora uvedených dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl naplněn. Krajský soud pochybil, pokud nepostupoval podle § 75 odst. 1 s. ř. s. a při posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí I. a II. zohlednil i skutečnosti, které nastaly teprve po jejich vydání. V dalším řízení tudíž krajský soud žalobní námitky posoudí opětovně, to však při důsledném dodržení zásady podle § 75 odst. 1 s. ř. s.

VI.

[53] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[54] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. listopadu 2021

pokračování

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu