



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally 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 rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2017, č. j. 5380-7/2017-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 5. 2023, č. j. 22 Af 70/2017-146,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 5. 2023, č. j. 22 Af 70/2017-146, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:**I.**

[1] Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 23. 9. 2016, č. j. 16934/2016-570000-32.4 (dále jen „zajišťovací příkaz I.“), uložil společnosti FAU s. r. o., v konkursu, se sídlem Pekařská 1639/79a, Kateřinky, Opava (dále jen „dlužník“, nebo také „daňový subjekt“), složení jistoty ve výši 200.860.667 Kč, aby zajistila ve prospěch správce daně úhradu dosud nestanovené spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2016.

[2] Platebním výměrem ze dne 27. 9. 2016, č. j. 118770/2016-570000-32.4 (dále jen „platební výměr na daň I.“), vyměřil správce daně dlužníku spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 180.103.299 Kč.

[3] Žalobkyně se zavázala ke splnění ručitelského závazku za dlužníka v celkové výši 100.000.000 Kč jednak Záruční listinou pro zajištění spotřební daně ručením ze dne 10. 8. 2015, evidenční číslo 491 100 688/15/02/D5 (dále jen „záruční listina I.“), a dále

Záruční listinou pro zajištění spotřební daně ručením, vydanou dne 9. 2. 2015, evidenční číslo 491 100 688/15/01/D5 (dále jen „záruční listina II.“). Obě záruční listiny správce daně akceptoval.

[4] Dlužník nezaplatil peněžité plnění z platebního výměru na daň I., tedy spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2016, a proto správce daně vyzval žalobkyni, aby splnila ručitelský závazek za dlužníka ve výši 50.000.000 Kč, k jehož plnění se zavázala záruční listinou I., výzvou ze dne 29. 9. 2016, č. j. 119673/2016-570000-32.4 (dále jen „výzva I.“), a dále ve výši dalších 50.000.000 Kč, k jehož plnění se zavázala v záruční listině II., výzvou ze dne 29. 9. 2016, č. j. 119693/2016-570000-32.4 (dále jen „výzva II.“).

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

[6] Správce daně dále rozhodnutím ze dne 30. 9. 2016, č. j. 120063/2016-570000-32.4 (dále jen „zajišťovací příkaz II.“), uložil dlužníkovi složení jistoty ve výši 143.186.745 Kč, aby zajistil ve prospěch správce daně úhradu dosud nestanovené spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období září 2016.

[7] Platebním výměrem ze dne 26. 10. 2016, č. j. 133059/2016-570000-32.4 (dále jen „platební výměr na daň II.“), vyměřil správce daně dlužníkovi spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období září 2016 ve výši 125.354.384 Kč.

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

[9] 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 nabrazuje textem: ‚ve lhůtě 15 dnů, stanovené podle § 32 DŘ, počítané ode dne právní moci tohoto rozhodnutí‘.*“ Ve zbytku tuto výzvu potvrdil.

II.

[10] 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

pokračování

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 „první rozsudek“), zrušil obě napadená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[11] Krajský soud dospěl k závěru, že došlo k výjimečné situaci spočívající v ochromení podnikatelské činnosti dlužníka „z minuty na minutu“ vlastním aktivním jednáním správce daně, jehož evidentním následkem byla jednak nemožnost dlužníka dostát běžným daňovým závazkům, a také aktivace ručitelského závazku žalobkyně. Podle krajského soudu proto nebylo možné na žalobkyni spravedlivě požadovat, aby snášela ručitelský závazek po dobu správních a soudních řízení, v nichž se řešila zákonnost ochromení podnikatelské činnosti dlužníka vlastním aktivním razantním jednáním správce daně. Jestliže by platila úvaha, že v takové situaci musí ručitel vyčkat závěru o nezákonnosti vydaných rozhodnutí daňových orgánů vůči dlužníku (daňovému subjektu) a poté se nápravy domáhat buď cestou mimořádných opravných prostředků, nebo cestou odpovědnosti státu za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím, ztratila by žalobkyně efektivní ochranu svých práv, což by vedlo k závěru o porušení čl. 11 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

[12] Krajský soud tudíž dospěl k závěru, že je na místě v dané věci prolomit zásadu vázanosti soudu skutkovým a právním stavem, který tu byl v době vydání napadených rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud proto vycházel při svém rozhodování ze zrušujících rozsudků, které se týkaly zajišťovacích příkazů vydaných vůči dlužníku, byť tyto rozsudky krajský soud vydal až po vydání napadených rozhodnutí I. a II. Krajský soud přitom dovodil, že nebytí utlumení ekonomické činnosti dlužníka aktivním, razantním, a především nezákonným jednáním příslušných 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 2016 a září 2016, v důsledku čehož došlo k aktivaci ručitelského závazku žalobkyně. Krajský soud shledal, že možnost odepřít ručení je nutno aplikovat nejen na případy, kdy neschopnost dostát daňovému závazku u daňového subjektu byla způsobena nečinností správců daně, ale o to důsledněji v situaci, kdy neschopnost dostát daňovým závazkům u daňového subjektu způsobí daňové orgány vlastním razantním neodvratným a nezákonným jednáním.

[13] Proti prvnímu rozsudku krajského soudu brojil žalovaný kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 4. 2023, č. j. 4 Afs 132/2023-18 (dále jen „první zrušující rozsudek“), první rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nesouhlasil totiž s krajským soudem v tom, že v dané věci byly dány důvody pro prolomení zásady zakotvené v § 75 odst. 1 s. ř. s. Podstatou posuzované 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. Veškeré krajským soudem uváděné okolnosti týkající se majetkové či ekonomické situace dlužníka však souvisely s jinými úkony a rozhodnutími daňových orgánů (s ručitelskými výzvami dlužníku za třetí subjekt – VERAMI International Company s.r.o., dále jen „VERAMI“, či zajišťovacími příkazy, byť vydanými také ohledně spotřební daně, již se týkaly platební výměry I. a II.).

[14] Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku shledal, že v daném případě neexistovala bezprostřední věcná souvislost mezi úkony či rozhodnutími daňových orgánů učiněnými vůči dlužníku (zmiňované zajišťovací příkazy a výzvy dlužníku k zaplacení jeho ručitelského závazku za třetí subjekt - VERAMI) a vyměřením spotřební daně za měsíce srpen a září 2016 a nastoupením ručitelského závazku žalobkyně ze záručních listin I. a II. V posuzované věci se totiž jednalo o přezkum napadených rozhodnutí I. a II., které se týkaly výzev I. až III. učiněných správcem daně žalobkyni. Jejich podkladem totiž byly existující a pravomocné (konkludentní) platební výměry I. a II. Nejvyšší správní soud proto v prvním zrušujícím rozsudku uzavřel, že ač bylo nastoupení ručitelského závazku žalobkyně za daňové nedoplatky dlužníka jedním z širších následků vydání zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev vůči dlužníku jako ručiteli za závazky VERAMI, nebyla mezi uvedenými rozhodnutími a těmi přezkoumávanými v nynějším řízení taková úzká vazba podmíněného a podmiňujícího rozhodnutí, aby bylo možno při přezkumu těchto napadených rozhodnutí I. a II. zohlednit i závěry rozsudků (o nezákonnosti zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev dlužníka za závazky VERAMI), které byly vydány až po vydání napadených rozhodnutí I. a II.

[15] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 23. 1. 2023, č. j. 22 Af 70/2017-121 (dále jen „druhý rozsudek“), rozhodl tak, že vyloučil napadené rozhodnutí II. k samostatnému projednání rozhodnutí (výrok I.), zrušil napadené rozhodnutí I. (výrok II.) a přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení (výrok III.). Proti tomuto rozsudku se žalovaný opětovně bránil kasační stížností, na základě které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 4. 2023, č. j. 4 Afs 132/2023-18 (dále jen „druhý zrušující rozsudek“) zrušil i tento druhý rozsudek krajského soudu v rozsahu II. a III. výroku a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Dovedil totiž nesrozumitelnost druhého rozsudku krajského soudu spočívající v rozporu mezi výroky II. a III. a jejich odůvodněním.

[16] Krajský soud tedy rozhodoval o věci potřetí. Předmětem jeho přezkum zůstalo pouze napadené rozhodnutí I. (dále také již jen „napadené rozhodnutí“). V záhlaví uvedeném rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) tentokrát žalobu zamítl jako nedůvodnou.

[17] Poukázal na to, že názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v prvním zrušujícím rozsudku je vázán. K tomu dále uvedl, že závěry obsažené v prvním zrušujícím rozsudku „*zcela negují žalobní argumentaci vystavěnou na nezákonnosti postupů daňové a celní správy vůči FAU s. r. o. (...), tj. žalobní argumentaci obsažené v odst. 5.-32., 34. – 36. žaloby.*“ Dodal, že pokud Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku dovedl, že nebyl důvod k prolomení pravidla zakotveného v § 75 odst. 1 s. ř. s. a okolnosti týkající se zákonnosti zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev vůči dlužníkovi nemohly v dané věci představovat relevantní důvod pro odepření ručitelského závazku ze strany žalobce, pak se tím kasační soud „*postavil odmítavě i vůči žalobní argumentaci vystavěné na tom, že právě daňové a celní orgány zavinily, že FAU s. r. o. nemohla zaplatit předmětnou spotřební daň, v čemž žalobce spatřuje, že v nyní posuzované situaci věřitel zavinil, že dlužník nemohl splnit svůj závazek sám (odst. 37. - 46. žaloby).*“

[18] Krajský soud v napadeném rozsudku nepřisvědčil ani žalobní námitce, podle níž celní úřad v rozporu s § 21 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), nevyzval k plnění nejprve dlužníka a neposkytl mu k plnění

pokračování

přiměřenou lhůtu. Poukázal na to, že sám žalovaný v odvolacím řízení vyzval dlužníka ke splnění jeho závazku (úhradě daňového nedoplatku) výzvou ze dne 16. 3. 2017. Jelikož řízení před správními orgány tvoří jeden celek, který je ve správním soudnictví posuzován podle stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí, žalovaný tímto svým postupem původní procesní vadu, jíž se dopustil správce daně (chybějící výzvu dlužníku k plnění), napravil. Z uvedeného důvodu toto původní pochybení správce daně nemělo za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ke dni jeho vydání totiž byl dlužník bezvysledně vyzván ke splnění jeho daňové povinnosti.

[19] Za důvodnou konečně nepovažoval krajský soud ani žalobní námitku, podle níž žalobkyni nebylo umožněno nahlížet do správních spisů tak, aby bylo zaručeno právo na účinné uplatnění jejich práv v řízení před daňovými orgány. Krajský soud potvrdil, že v řízení před správcem daně k procesnímu pochybení v tomto ohledu došlo, neboť žalobkyni nebyl zpřístupněn vyměřovací spis dlužníka, tuto vadu ovšem opět napravil žalovaný. Z uvedeného důvodu ani tato dílčí vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

III.

[20] Proti napadenému rozsudku se nyní žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek, napadené rozhodnutí I. i výzvy I. a II. a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti předně odůvodňuje její přípustnost. Tu spatřuje v tom, že prvním zrušujícím rozsudkem došlo ke zrušení prvního rozsudku krajského soudu z důvodu nedodržení zásady plynoucí z § 75 odst. 1 s. ř. s. V žalobě stěžovatelka vymezila tři okruhy žalobních námitek (1. nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a v rámci toho zejména vadu řízení spočívající v nevyzvání dlužníka k úhradě nedoplatku daně zajištěné ručitelským závazkem před výzvou k plnění ručiteli; 2. nesprávné posouzení námitek, zda měla právo odepřít plnit svůj ručitelský závazek; 3. vadu řízení spočívající v tom, že jí nebyl neumožněn přístup do spisu dlužníka v zákonem předpokládaném rozsahu). Krajský soud se v prvním rozsudku zabýval pouze otázkou, zda stěžovatelka mohla odepřít svůj ručitelský závazek (námitky uplatněné v rámci druhého okruhu). Zbylé okruhy námitek v první rozsudku neposuzoval. V nyní napadeném rozsudku se 1. okruhem žalobních námitek v podstatě nezabýval a námitku spadající do třetího okruhu vypořádal se závěrem o její nedůvodnosti. Nejvyšší správní soud ale v prvním zrušujícím rozsudku mohl přezkoumávat pouze závěry krajského soudu uvedené ke druhému okruhu námitek. Ke zbylým závěrům týkajícím se prvního a třetího okruhu námitek tudíž doposud nevyslovil žádný závazný právní názor, a to ani ve druhém zrušujícím rozsudku. Krajskému soudu tudíž stěžovatelka vytýká, že dosud nebylo přezkoumáno napadené rozhodnutí v rozsahu celého předmětu řízení. Kasační stížnost je proto podle ní přípustná.

[22] Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Krajský soud se nevypořádal s prvním okruhem žalobních námitek týkajícím se jednak tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a dále vlivu zajišťovacího příkazu vydaného správcem daně k zajištění spotřební daně dlužníka za zdaňovací období srpen 2016 na zákonnost výzev ke

splnění ručitelského závazku stěžovatelkou. Krajský soud také nedostatečně odůvodnil závěr ohledně toho, zda vadu řízení spočívající v nevyzvání dlužníka k zaplacení spotřební daně správcem daně před vyzváním stěžovatelky jako ručitele za dlužníkovy závazky, mohl odstranit žalovaný až v odvolacím řízení. Dále za vadu řízení před krajským soudem stěžovatelka považuje nedostatečně identifikovaný předmět řízení, neboť v napadeném rozsudku uvedl, že předmětem napadeného rozhodnutí byla pouze výzva II., a nikoliv také výzva I.

[23] Další kasační námitky, které spadají pod kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., spolu souvisejí a prolínají se. V rámci uvedených kasačních důvodů konkrétně stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda jí byla povinnost ke splnění ručitelského závazku uložena zákonným způsobem. Správce daně totiž nerespektoval § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních, neboť stěžovatelku vyzval k úhradě nedoplatku dříve než samotného dlužníka. Tato vada nebyla v souladu s konstantní judikaturou odstranitelná v odvolacím řízení. Šlo totiž o vadu tak zásadní, že činila obě výzvy ke splnění ručitelského závazku nezákonnými, a proto měl žalovaný tyto výzvy zrušit. Krajský soud přitom v napadeném rozsudku neuvedl, z jakého důvodu považuje tuto vadu za odstranitelnou v odvolacím řízení ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, a rovněž se nevypořádal ani s judikaturou, kterou stěžovatelka uváděla v žalobě a v následném vyjádření učiněném v návaznosti na vydání prvního zrušujícího rozsudku. Tuto judikaturu stěžovatelka v kasační stížnosti cituje (především poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2015, č. j. 8 Afs 63/2014-68, z něhož vyplývají podmínky pro aktivaci závazku ručitele, v němž je obsažena i další související judikatura) a s poukazem na ně zdůrazňuje akcesoritu a subsidiaritu ručení. Stěžovatelka se dále mimo jiné dovolává i nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, podle něhož v případě, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, je správce daně povinen v případě pochybností postupovat mírněji.

[24] Stěžovatelka tedy setrvává na tom, že před splněním všech zákonných podmínek (kterými jsou neuhrazená daň po splatnosti, výzva dlužníku k uhrazení nedoplatku daně, neuhrazení nedoplatku ani po této výzvě) nesmí správce daně vyzvat ručitele v daňovém řízení k úhradě nedoplatku daně za dlužníka. Správce daně však stěžovatelku vyzval ke splnění ručitelského závazku přesto, že dlužník k zaplacení daně vyzván nebyl, a nemohl tudíž takovou výzvu ani splnit. Stěžovatelka ohledně povinnosti vyzvat k placení nejprve dlužníka odkazuje dále na samotný text záručních listin, jakož i na § 2029 odst. 1 občanského zákoníku. Shrnuje, že správce daně svým postupem učinil vše pro to, aby k dobrovolnému uhrazení daně dlužníkem před vydání výzvy ke splnění ručitelského závazku ze strany stěžovatelky nedošlo. Výzvy I. a II. jsou rozporné se zákonem.

[25] Stěžovatelka krajskému soudu dále vytýká, že v napadeném rozsudku zcela pominul, že mezi výzvou ke splnění ručitelského závazku zaslou stěžovatelce (v září 2016) a výzvou k úhradě daňového nedoplatku dlužníkovy žalovaným (v březnu 2017) došlo ke změně skutkového stavu věci. Dlužník již nemohl v době mu učiněné výzvy dluh dobrovolně uhradit, neboť v prosinci 2016 byl zjištěn jeho úpadek. Za daných okolností považuje stěžovatelka uvedenou vadu řízení před správcem daně spočívající v chybějící výzvě dlužníkovy k zaplacení daně před výzvou ke splnění ručitelského závazku stěžovatelkou za neodstranitelnou. V tomto směru pak odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze

pokračování

dne 19. 3. 2008, č. j. 2 Afs 100/2006-59, podle něhož je základem ručení princip subsidiarity, tudíž že je ručitel povinen uspokojit pohledávku teprve tehdy, pokud tuto neuspokojí dlužník. Projevem tohoto principu je požadavek, aby věřitel svoji pohledávku vymáhal řádně a nepostupoval tak, aby zavínil, že ji nebude možno získat přímo od dlužníka. Právě to se v tomto případě s ohledem na pochybení správce daně naplnilo. V daném případě byl zjevný zájem daňových orgánů ke splnění ručitelského závazku a rychlý vznik platební povinnosti stěžovatelky, což se projevilo i ve formálních nedostatcích výzev, které neobsahují ani číslo jednací ani datum podpisu úřední osoby, byť se jedná o zákonné náležitosti rozhodnutí správce daně.

IV.

[26] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí se závěry obsaženými v napadeném rozsudku a navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

[27] Nejprve poukazuje na skutečnost, že námitky o nezohlednění nezákonného zajišťovacího příkazu I., který předcházel platebnímu výměru I., a o nezohlednění zavinění nemožnosti splnit tento platební výměr ze strany správce daně, již byly projednány a odmítnuty prvním zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

[28] Ohledně tvrzení stěžovatelky týkajících se dodatečné výzvy dlužníkovi učiněné v odvolacím řízení žalovaný vyjadřuje souhlas se závěry krajského soudu. Shodně s ním poukazuje na to, že daňové řízení tvoří jeden celek a správní soud posuzuje věc podle skutkového stavu v době vydání rozhodnutí žalovaného. V této době již byl dlužník bezvýsledně vyzván ke splnění svého závazku žalovaným. Specifika daňového řízení neumožňují prvoinstanční rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu projednání správci daně. To je možné pouze tehdy, pokud nemělo být jeho rozhodnutí vůbec vydáno a je současně s jeho zrušením třeba celé daňové řízení zastavit. V odvolacím daňovém řízení jsou tedy odstranitelné i nejtěžší vady řízení. Neodstranitelná vada řízení by v nyní projednávané věci musela mít za následek zrušení ručitelských výzev a zastavení řízení. Nadto, i pokud by žalovaný výzvy správce daně stěžovatelce jako ručiteli za daňové nedoplatky dlužníka zrušil, správce daně by vyzval dlužníka sám, ten by nedoplatek daně neuhradil a opět by byla vyzvána stěžovatelka. I když tedy žalovaný připustil, že výzva k plnění měla být nejprve odeslána dlužníkovi, nelze pochybovat o tom, že by byla marná. Z uvedeného důvodu její dodatečné vydání žalovaným v odvolacím řízení nemá negativní materiální důsledky. Dlužník byl se svým dluhem obeznámen, přiznal jej i v daňovém přiznání a tento byl exekučně vymáhán. Mohl tedy kdykoliv svůj dluh splnit. Na uvedeném by ani výzva k placení před výzvou ručiteli nic nezměnila. Žalovaný dodává, že je třeba odlišit soukromoprávní ručení od ručení veřejnoprávního. Jeho podmínky byly bezpochyby splněny.

[29] Žalovaný se dále vyjadřuje k námitce ohledně neumožnění přístupu do spisu dlužníka stěžovatelce v považuje závěry krajského soudu obsažené v odst. 21. až 25. napadeného rozsudku za sice stručné, avšak správné a výstižné.

[30] K námitce o nedostatečném vymezení předmětu řízení v napadeném rozsudku žalovaný dodává, že jde o pouhou formální výtku, neboť je zjevné, že předmětem přezkumu je napadené rozhodnutí, jehož předmětem byl přezkum výzvy I. i II. K namítaným

formálním vadám ručitelských výzev (absence uvedení čísla jednacího, data a podpisu úřední osoby) uvádí, že nebyly součástí žaloby, a jsou tudíž nepřipustné.

V.

[31] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného, kromě zopakování kasační argumentace, na níž setrvává, doplňuje, že se Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku vůbec nezabýval otázkou, jaký vliv na zákonnost postupu správce daně a žalovaného měla skutečnost, že správce daně vydáním zajišťovacího příkazu I. v podstatě zrušil dlužníkovi zákonem stanovenou lhůtu splatnosti spotřební daně a současně mu neposkytl vůbec žádnou lhůtu k její dobrovolné úhradě předtím, než se obrátil s výzvou k úhradě ručitelského závazku na stěžovatelku.

[32] K nedostatečnému vymezení předmětu řízení krajským soudem dále uvádí, že byť to samo o sobě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku zřejmě nezpůsobuje, uvádí to stěžovatelka proto, aby zdůraznila, že krajský soud byl vázán první zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu v tom směru, že měl přezkoumat všechny žalobní námitky, aniž současně překročil zásadu uvedenou v § 75 odst. 1 s. ř. s.

[33] Stěžovatelka vyjadřuje nesouhlas též s tvrzením žalovaného o tom, že nemohl zrušit výzvy I. a II., jelikož by vytvořil překážku věci rozhodnuté a správce daně by již nemohl stěžovatelku znovu vyzvat ke splnění ručitelského závazku. Správce daně vyzval stěžovatelku k úhradě daně již výzvou I., která byla založena na záruční listině I. V takovém případě by nemohla být vydána ani výzva III., kterou správce daně učinil poté, co žalovaný napadeným rozhodnutím I. snížil rozsah plnění podle výzvy I. (blíže viz odst. [5] a [8] tohoto rozsudku). Ve zbytku nebyl ručitelský závazek vyčerpán a správce daně ji tedy vyzval znovu. To stěžovatelka považuje za správný postup, který nezakládá překážku věci rozhodnuté, neboť jsou ručitelé běžně opakovaně vyzýváni správci daně k úhradě nedoplatků, dokud není jejich povinnost z ručitelského závazku zcela vyčerpána. Zrušení dříve vyčerpané výzvy I. by tak nemělo vést k založení překážky věci rozhodnuté, může-li být vydána další výzva i přes existenci již pravomocné výzvy.

[34] Stěžovatelka konečně rozporuje i tvrzení žalovaného, podle něž by se v rámci posuzování zákonnosti výzev mělo přihlížet taktéž k tomu, zda výzva zaslaná dlužníkovi bude pravděpodobně marná. Ustanovení zákona o spotřebních daních, ani daňového řádu neopravňují správce daně k tomu, aby výzvu k úhradě daňového nedoplatku dlužníkem vydal podle vlastního uvážení, resp. jen pokud se nedomnívá, že bude tato výzva marná, či ji nemusí vydat v případě, kdy dlužník už o nedoplatku daně ví. Jedinou výjimku z povinnosti vydat nejprve výzvu dlužníkovi představuje probíhající insolvenční řízení u dlužníka podle § 171 odst. 3 daňového řádu. O takový případ však v dané věci nejde.

VI.

[35] Jelikož se v posuzované věci jedná o opakovanou kasační stížnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve její přípustností ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

pokračování

[36] Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. také další výjimky. Takto dovodila, že uvedené ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. tedy limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci závazně posouzeným Nejvyšším správním soudem a námitkám, které účastník řízení ve své první kasační stížnosti neuplatnil, ačkoliv je uplatnit mohl (v podrobnostech viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165).

[37] V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud zrušil první rozsudek krajského soudu z důvodu porušení zásady vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s. [tedy pro naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a druhý rozsudek pro jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost (tedy z téhož kasačního důvodu). Z toho je zřejmé, že Nejvyšší správní soud se dosud meritem věci nezabýval. Námitky uplatněné v nynější kasační stížnosti přitom jednak směřují opět k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku (kterou se z povahy věci kasační soud dříve zabývat nemohl) a dále proti úvahám krajskému soudu učiněným v meritu věci, které také dosud nevyslovil. Ve světle uvedeného je tudíž kasační stížnost přípustná.

[38] Nejvyšší správní soud tudíž 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.).

[39] Kasační stížnost je důvodná.

[40] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami podřaditelnými pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., v nichž stěžovatelka jednak namítala chybějící či nedostatečné vypořádání se s některými jejími žalobními námitkami (blíže viz dále), tedy tvrdila nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, a poukazovala i na vady řízení před krajským soudem. Pokud by shledal důvodnost kasačních námitek podřaditelných pod uvedený kasační důvod, již to samo o sobě by bylo důvodem pro opětovnou kasaci napadeného rozsudku.

[41] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, a řada dalších). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval námitky za liché, mylné či vyvrácené, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, či proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. opět již citovaný rozsudek č. j. 2 Ads 58/2003-75), nebo také tehdy, pokud zcela opomenul vypořádat některou

z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soud však nemusí reagovat na každou dílčí námitku, vypořádá-li se s podstatou a smyslem uplatněné žalobní argumentace; tento postup tak může konzumovat i vypořádání dílčích a souvisejících námitek, vytvoří-li ve svém souhrnu ucelenou argumentaci, z níž alespoň implicitně vyplývá, jak bylo o těchto námitkách uváženo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[42] Stěžovatelka konkrétně naplnění uvedeného kasačního důvodu spatřuje jednak v tom, že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka podle obsahu žaloby považovala napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné proto, že se v něm žalovaný odmítl zabývat jejími námitkami proti zajišťovacímu příkazu I., konkrétně jeho vlivem na vydání výzev ke splnění ručitelského závazku vůči stěžovatelce. Sama stěžovatelka však v žalobě současně uvedla, že žalovaný se k této otázce v napadeném rozhodnutí vyjádřil tak, že tyto její námitky považoval v nynějším řízení za nepřijatelné, neboť důvodem vydání ručitelských výzev nebyly nedoplatky ze zajišťovacího příkazu I., nýbrž nedoplatek platebního výměru I. Právě to považoval žalovaný za důvod nepřijatelnosti těchto odvolacích námitek.

[43] Z uvedeného je tedy zřejmé, že žalovaný se dané otázky v napadeném rozhodnutí věnoval, byť ji nevypořádal způsobem, s nímž stěžovatelka souzní. Podstata této žalobní námitek tudíž fakticky nespočívala v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro chybějící důvody o této otázce, nýbrž ve stěžovatelčině nesouhlasu se závěry žalovaného o ní. Posouzení správnosti závěrů žalovaného je však otázkou posouzení jejich souladu se zákonem (tedy právního posouzení), nikoliv nedostatkem důvodů. Tedy to, jestli byly stěžovatelčiny odvolací námitky směřující proti zajišťovacímu příkazu I., konkrétně jeho vliv na vydání výzev ke splnění ručitelského závazku, přípustné, mělo být předmětem přezkumu správnosti tohoto závěru ze strany krajského soudu.

[44] Stěžovatelka přitom namítá i to, že se krajský soud nezabýval nezákonností napadeného rozhodnutí právě v otázce tvrzeného vlivu zajišťovacího příkazu I. vydaného správcem daně k zajištění spotřební daně dlužníka za zdaňovací období srpen 2016 na zákonnost výzev učiněných stěžovatelce ke splnění jejího ručitelského závazku za tuto spotřební daň. Stejně tak podle ní neposuzoval, zda byl správný závěr žalovaného, že nemohla stěžovatelka vznášet v odvolacím řízení (v rámci přezkumu výzev I. a II.) námitky proti uvedenému zajišťovacímu příkazu.

[45] Nejvyšší správní soud stěžovatelce přisvědčuje, že se krajský soud k těmto otázkám v napadeném rozsudku nikterak nevyjádřil. Krajský soud totiž v napadeném rozsudku první okruh žalobních námitek (viz výše) obsažených zejména, nikoliv však výlučně, v části III. žaloby v naprosté stručnosti vypořádal (srov. citaci výše v odst. [17]) tak, že je vázán závěry prvního zrušujícího rozsudku a že v něm již Nejvyšší správní soud vyčerpал celý předmět žaloby (s výjimkou otázek pochybení správce daně při vydání výzvy ručiteli před tím, než byl dlužník vyzván k úhradě daňového nedoplatku a k neumožnění stěžovatelce nahlížet do správního spisu dlužníka za účelem účinného uplatnění jejich práv v řízení).

pokračování

[46] Byť v obecnosti je jistě správný závěr o vázanosti krajského soudu závěry obsaženými v prvním zrušujícím rozsudku, navazující úvaha o vyprázdnění předmětu žaloby je zcela mylná. V prvním zrušujícím rozsudku se totiž Nejvyšší správní soud věnoval výlučně tomu, zda krajský soud byl oprávněn závěry vyslovené v jeho prvním rozsudku o možnosti stěžovatelky odepřít plnění z jejího ručitelského závazku založit na skutečnostech, které nastaly až po vydání napadených rozhodnutí I. a II. Konkrétně, zda krajský soud mohl přihlížet při vypořádání otázky tvořící předmět druhého okruhu žalobních námitek k závěrům zrušujících rozsudků, jimiž byla vyslovena nezákonnost zajišťovacích příkazů a výzev dlužníku jako ručiteli za závazky VERAMI vzhledem k zásadě plynoucí z § 75 s. ř. s. Tedy zda krajský soud nepochybil, pokud zrušil napadená rozhodnutí I. a II. z důvodů, které krajský soud vyslovil v rozsudcích vydaných teprve po vydání těchto napadených rozhodnutí.

[47] Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku shledal, že k postupu mimo princip vyplývající z posledně uvedeného ustanovení nebyl v souzené věci důvod. Pro uvedené první rozsudek krajského soudu zrušil podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a uzavřel (viz odst. 51 *in fine* prvního zrušujícího rozsudku), že „[z]ávěr o nezákonnosti napadených rozhodnutí I. a II., který vyvěrá z okolností, jež nastoupily teprve po vydání napadených rozhodnutí, tudíž nemůže obstát.“ Kasační soud dále také uvedl, že „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.“ Nakonec shrnul, že „v dalším řízení tudíž krajský soud žalobní námítky posoudí opětovně, to však při důsledném dodržení zásady podle § 75 odst. 1 s. ř. s.“ (důraz přidán nyní).

[48] Z právě uvedeného je nepochybné, že Nejvyšší správní soud se dosud vůbec nevěnoval (neboť pro to neměl s ohledem na výše uvedené prostor) posouzení správnosti závěrů krajského soudu v otázce možnosti stěžovatelky odepřít ručitelské plnění z důvodů uváděných v žalobě v rámci druhého okruhu žalobních námitek (viz zejména část IV žaloby), a to proto, že krajský soud své závěry o ní založil na jiných než v žalobě tvrzených skutečnostech nastalých až po vydání napadených rozhodnutí. Tím spíše se nemohl věnovat přezkumu závěrů o námitkách uplatněných v prvním a třetím okruhu, k nimž se ani krajský soud v prvním rozsudku vůbec nevyjádřil. Krajský soud byl tudíž zavázán po zrušení jeho prvního rozsudku vypořádat řádně všechny žalobní body při dodržení zásady plynoucí z § 75 odst. 1 s. ř. s. Měl tedy při novém posouzení věci vycházet ze skutkových a právních okolností, které zde byly v době vydání napadeného rozhodnutí (resp. napadených rozhodnutí I. a II.), a naopak se zdržet zohlednění výsledků řízení skončených teprve po vydání napadených rozhodnutí I. a II. Tento závěr je podle Nejvyššího správního soudu vyjádřen v prvním zrušujícím rozsudku zcela srozumitelně (viz citace výše).

[49] Nezbyvá tedy než uvést, že byť krajský soud v napadeném rozsudku uvádí, že je vázán závěry prvního zrušujícího rozsudku, ve skutečnosti se vysloveným a pro něj závazným právním názorem neřídil. Závěry o námitkách, jimiž stěžovatelka brojila proti napadenému rozhodnutí, které uplatnila v odst. 5. až 32. a 34. až 36. žaloby (část II. a III. žaloby), zůstaly ze strany krajského soudu v napadeném rozsudku zcela nevypořádány. Nejvyšší správní soud se k nim v prvním zrušujícím rozsudku nemohl při přezkumu prvního rozsudku krajského soudu vyjádřit, neboť ani krajský soud se jimi v prvním rozsudku nezabýval. Svoje závěry o nezákonnosti napadených rozhodnutí v prvním

rozsudku založil pouze na možnosti stěžovatelky odepřít ručitelství plnění, které dovodil ze skutečností, jež nastaly po vydání napadeného rozhodnutí. Zcela lichá je tak ve světle uvedeného úvaha krajského soudu o tom, že závěry prvního zrušujícího rozsudku vyprázdnil argumentaci obsaženou ve výše zmíněných pasážích žaloby, a proto již nemá v tomto směru co posuzovat. Opak je pravdou.

[50] Obdobné platí i pro námitky, jež stěžovatelka vznesla k možnosti odepřít plnění z ručitelství závazku v odst. 37. až 50. žaloby (část IV. žaloby). Nejvyšší správní soud nepopírá, že této otázce se v prvním zrušujícím rozsudku krajský soud věnoval. Jak již ale opakovaně uvedl výše, neposuzoval ji z hlediska důvodů odepření tohoto plnění ručitelem tvrzeného v žalobě, nýbrž prizmatem závěrů, k nimž soudy dospěly v jiných řízeních ukončených zrušujícími rozsudky (o nezákonnosti zajišťovacích příkazů a výzev dlužníku jako ručiteli za závazky VERAMI) vydanými po vydání napadeného rozhodnutí. Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud v první zrušující rozsudku neposuzoval, zda závěr krajského soudu o možnosti odepřít plnění z ručitelství závazku ve vztahu ke spotřební dani za srpen 2016 je správný. Byl vystaven na skutečnostech, z nichž krajský soud vycházet neměl (neboť je soud zjistil porušením zásady plynoucí z § 75 odst. 1 s. ř. s.), a naopak krajský soud důsledně nevycházel ze skutečností, jež žalobkyně k této otázce tvrdila v žalobě. Lichý je tudíž i závěr krajského soudu obsažený v odst. 16. napadeného rozsudku o tom, že se Nejvyšší správní soud postavil odmítavě vůči žalobní argumentaci vystavěné na tom, že daňové a celní orgány zaviny, že dlužník nemohl zaplatit uvedenou spotřební daň. Pro přehlednost lze nyní odkázat na závěry prvního zrušujícího rozsudku. V něm krajským soudem uvedený závěr Nejvyšší správní soud nevyslovil (srov. též citace z tohoto rozsudku výše v odst. [47]).

[51] Podle stěžovatelčina mínění krajský soud taktéž nedostatečně odůvodnil svůj závěr o přípustnosti odstranění vady řízení před správcem daně spočívající v chybějící výzvě dlužníku k zaplacení daňového nedoplatku před tím, než vyzval k plnění stěžovatelku jako ručitele žalovaný v odvolacím řízení.

[52] Byť nelze souhlasit s tím, že by se krajský soud této otázce nevěnoval vůbec, je možno stěžovatelce přisvědčit v tom, že žalobní argumentaci vypořádal pouze zčásti, nikoliv dostatečně a přezkoumatelně. Krajský soud k tomu uvedl, že řízení před správními orgány tvoří pro účely přezkumu jeden celek, a dále upozornil, že v daňovém řízení nemůže odvolací daňový orgán věc vrátit správci daně k dalšímu řízení, jelikož jakékoliv zrušení rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení vede k zastavení daňového řízení.

[53] Uvedené závěry jsou obecně jistě správné a mnohokrát je také potvrdila judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 178/2016-18, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, či ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134). Krajský soud k tomu v napadeném rozsudku dodal, že ke dni vydání napadeného rozhodnutí (20. 4. 2017), který je rozhodným okamžikem pro jeho přezkoumání, již byl dlužník bezvýsledně vyzván ke splnění jeho závazku zaplatit spotřební daň za srpen 2016. Chybějící výzvu dlužníku totiž dne 16. 3. 2017 učinil samotný žalovaný v odvolacím řízení, a uvedená chyba tak byla zhojena. Uvedený závěr, jakkoliv by se ve světle shora zmíněné judikatury mohl jevit logickým, je však předčasný.

pokračování

[54] Krajský soud se totiž již nezabýval žalobní argumentací, kterou k této otázce stěžovatelka uplatnila, když se dovolávala principu subsidiarity ručení a když nezákonnost výzev ke splnění ručitelského závazku pro jejich rozpor s § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních dovozovala i z toho, že v důsledku pochybení správce daně (spočívajícího v předchozí absenci výzvy dlužníku) neposkytl dlužníku přiměřenou lhůtu k zaplacení daně a bezprostředně po konkludentním vyměření daně (dva dny poté) požadoval již úhradu této daně po stěžovateli jako ručiteli (bod 33. žaloby). Přehlédnuta zůstala i tvrzení, podle nichž žalovaný přistoupil k dodatečné výzvě dlužníku dne 16. 3. 2017 v odvolacím řízení za situace, kdy tento již byl několik měsíců v úpadku (bod 34. žaloby), z čehož stěžovatelka dovozovala nemožnost materiálního naplnění požadavku vyplývajícího z § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

[55] Uvedeným tvrzením se krajský soud v napadeném rozsudku již nevěnoval a neposuzoval tedy, zda došlo k naplnění všech zákonných požadavků nezbytných pro nastoupení povinnosti ručitele plnit namísto dlužníka. Závěry krajského soudu obsažené v odst. 17. až 20. o jednotě daňového řízení tedy nemohou představovat ucelenou odpověď na uvedené žalobní námitky, aby z nich bylo možno alespoň implicitně dovodit, jak o nich krajský soud uvážil (viz shora citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 85/2013-33). Nejvyšší správní soud proto nepovažuje dovolání se jednoty daňového řízení za dostatečné vypořádání stěžovatelčina tvrzení o porušení § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Stručné odůvodnění krajského soudu obsažené v napadeném rozsudku o odstranění nedostatku chybějící výzvy dlužníku v odvolacím řízení žalovaným tedy nelze považovat za dostatečné ve světle výše uvedené stěžovatelčiny argumentace, zejména s ohledem na tvrzenou subsidiaritu ručení. V tomto ohledu lze poukázat na závěry, které vyplývají z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky 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), v nichž kromě jiného (viz dále) tento soud vyslovil, že správce daně je oprávněn ručitele vyzvat k uhrazení nedoplatku daně pouze tehdy, pokud jej dlužník nezaplatil, ačkoliv o to byl bezvýsledně upomenut. Zdůraznil v ní povahu ručitelského závazku jako subsidiárního ve vztahu k závazku daňového subjektu uhradit daňový nedoplatek.

[56] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že v prvním zrušujícím rozsudku uvedl, že nepovažuje v nynější věci za přílehlavé odkazy krajského soudu na shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 100/2006-39 a č. j. 8 Afs 63/2014-68. Nelze však přehlížet souvislosti, v nichž Nejvyšší správní soud uvedené vyslovil. Za nepřiléhavou tuto judikaturu považoval ve vztahu k závěrům krajského soudu obsaženým v prvním rozsudku o možnosti odepřít plnění z ručitelského závazku (kterou v odkazovaných rozsudcích Nejvyšší správní soud dovodil na základě jiných skutkových okolností, než byl nyní posuzovaný případ – viz také odst. [51] prvního zrušujícího rozsudku). Nejvyšší správní soud tedy nevyslovil nepoužitelnost výše zmíněné judikatury v nynější věci jako celku, ale poukázal pouze na nepřítomnost jejího použití (pro odlišnost skutkových okolností daných případů) ve vztahu k otázkám, které řešil krajský soud v prvním rozsudku. A jak již uvedeno, v něm se vůbec nezabýval předpoklady vydání výzev ručiteli a jejich namítanou nezákonností z důvodů tvrzených v žalobě a spočívajících v okolnostech existujících v době vydání napadeného rozhodnutí.

[57] Za vadu řízení považuje stěžovatelka i nedostatečně identifikovaný předmět řízení, neboť předmětem napadeného rozhodnutí byla podle krajského soudu pouze výzva II. správce daně ke splnění ručitelského závazku, nikoliv také výzva I. Je pravdou, že krajský soud v odst. 1 napadeného rozsudku skutečně uvádí, že napadeným rozhodnutím žalovaný změnil pouze výzvu II., nikoliv také výzvu I. Přes tuto dílčí nesprávnost či spíše nedůslednost Nejvyšší správní soud nepovažuje předmět řízení za nedostatečně identifikovaný, neboť předmětem řízení byl přezkum napadeného rozhodnutí, jak vyplývá již ze záhlaví napadeného rozsudku. To, že tímto napadeným rozhodnutím žalovaný změnil nejen výzvu II., ale i výzvu I., není sporné. Uvedené dílčí pochybení v odůvodnění napadeného rozsudku tudíž nemůže být vadou, jež by měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Stejně jako stěžovatelka argumentuje společně ve vztahu k oběma výzvám správce daně, i krajský soud své závěry v napadeném rozsudku formuluje tak, že nelze pochybovat o tom, že se vztahují k oběma těmto výzvám, které žalovaný přezkoumával a v napadeném rozhodnutí. Je to logické již proto, že i podstatné části odůvodnění těchto výzev jsou obdobné. Uvedená kasační námitka tudíž není důvodná.

[58] Přesto, že Nejvyšší správní soud nedovodil vadu řízení spočívající v nesprávně vymezeném předmětu přezkumu, musí stěžovatelce přisvědčit v tom, že napadený rozsudek je opět nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. S výjimkou třetího okruhu námitek, o němž v napadeném rozsudku pojednal v odst. 21. až 25. a vůči nimž stěžovatelka žádné konkrétní kasační námitky nevznáší, se vůbec nevypořádal s podstatnou částí žalobní argumentace (obsaženou v rámci prvního a druhého okruhu žalobních námitek), jak uvedeno výše. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je tedy naplněn.

[59] Pro uvedené se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat posouzením kasačních námitek spadajících pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Bylo by to předčasné za situace, kdy nelze vyloučit, že poté, co krajský soud řádně a komplexně posoudí všechny uplatněné žalobní námitky, dospěje k jinému závěru o sporných otázkách.

VII.

[60] Kasační stížnost je důvodná, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení v souladu s § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku podle § 110 odst. 4 s. ř. s. V dalším řízení tedy krajský soud důsledně a bez výjimky vypořádá všechny uplatněné žalobní body, a to v souladu se zásadou vyplývající z § 75 s. ř. s.

[61] V novém rozhodnutí krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. června 2025

Mgr. Petra Weissová

pokračování

4 Afs 249/2023-64

předsedkyně senátu