ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobkyně: **Allianz – Slovenská poisťovňa, a.s.**
sídlem Pribinova 19, 811 09 Bratislava - Staré Mesto, Slovenská republika
zastoupeného advokátem Mgr. Františkem Korbelem, Ph. D.
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1 - Nové Město

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4 - Michle,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2017 č. j. 5380-7/2017-900000-302, ve věci ručení za spotřební daň

takto:

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 20. 4. 2017, č. j. 5380-7/2017-900000-302, **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů částku 63 176 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Františka Korbela, Ph.D., advokáta se sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1 – Nové Město.

Odůvodnění:

A. Skutkový stav před podáním žaloby

1. Celní úřad pro Moravskoslezský kraj, (dále také „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 současné době v konkursu), sídlem Pekařská 1639/79a, Kateřinky, Opava (dále také „dlužník", nebo „společnost FAU, s. r. o."), 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, coby ručitel, zavázala ke splnění ručitelského závazku (ve výši 100 000 000 Kč) za společnost FAU s. r. o., a to záruční listinou pro zajištění spotřební daně ručením ze dne 10. 8. 2015, e. č. 491 100 688/15/02/D5 a dále se rovněž zavázala záruční listinou pro zajištění spotřební daně ručením, vydanou dne 9. 2. 2015, evidenční číslo 491 100 688/15/01/D5. Záruční listiny byly akceptovány správcem daně.
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."). Proti oběma těmto výzvám podala žalobkyně odvolání.
5. Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 4. 2017, č. j. 5380-7/2017-900000-302, 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 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 tak, že text výroku: ‚ve výši 50.000.000,- Kč (slovy: padesátmilionůkorunčeských)' se nahrazuje textem: ‚ve výši 40.668.847,- Kč (slovy: čtyřicetmilionůšestsetšedesátosmtisícosmsetčtyřicetsedm korunčeských)' 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 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 nahrazuje textem: ‚*ve lhůtě 15 dnů, stanovené podle § 32 DŘ, počítané ode dne právní moci tohoto rozhodnutí*'." Ve zbytku tuto výzvu potvrdil.

B. Žalobní tvrzení a vyjádření žalovaného

10. Žalobkyně podanou žalobou brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2017, č. j. 5380-7/2017-900000-302, (dále jen „napadené rozhodnutí") neboť má za to, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí nezákonností a nepřezkoumatelností.

11. V prvé řadě žalobkyně namítá, že nedošlo k naplnění zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů vůči společnosti FAU, s.r.o. (coby dlužníka). Výzvy, na základě nichž měla FAU, s.r.o. hradit dluh, nebyly v době vydání zajišťovacích příkazů pravomocné. Nadto společnost FAU, s.r.o. (dlužník) s orgány finanční správy maximálně kooperovala (požádala např. o posečkání úhrady daně). Orgány finanční správy a Celní úřad postupovaly vůči dlužníku likvidačně, ačkoliv FAU s.r.o. vyvinula maximální úsilí, aby přes vydání výzev mohla pokračovat ve své podnikatelské činnosti a řádně hradit své daňové povinnosti. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu poté měl správce daně upřednostnit postupné úhrady, zohlednit pozitivní daňovou minulost dlužníka a upřednostnit zdrženlivý postoj oproti likvidačnímu přístupu. Celní úřad taktéž podmínil zaplacením okamžitě splatného Zajišťovacího příkazu splnění podmínky ekonomické stability, a to rozhodnutím čj. 116908/2016-570000-11 vydaným současně se Zajišťovacím příkazem, což mělo za následek faktický zákaz dalšího provozování hlavní ekonomické činnosti společnosti FAU, s. r. o.

12. Dále žalobkyně poukazuje na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí učinil nesprávný závěr (a rozhodnutí je tedy nezákonné), když se odmítl zabývat námitkami žalobkyně proti zajišťovacímu příkazu s argumentem, že důvodem pro vydání výzev ke splnění ručitelského závazku nebyl nedoplatek ze Zajišťovacího příkazu, ale nedoplatek z Platebního výměru.

13. Žalobkyně dále nesouhlasí s tím, že by vydání Zajišťovacího příkazu nemělo vliv na vydání výzev ke splnění ručitelského závazku a že by žalobkyni nepříslušelo vznášet proti Zajišťovacímu příkazu námitky v řízení o odvolání proti Výzvám ke splnění ručitelského závazku. Ručiteli za daň náleží zásadně stejné námitky, jaké mohl uplatnit dlužník (společnost FAU, s.r.o.).

14. Vydáním zajišťovacího příkazu (který je nadto nezákonný) došlo ke zkrácení splatnosti spotřební daně o 1/3. Lhůta by za normálních okolností (tedy nebýt Zajišťovacího příkazu) byla splatná dle § 18 odst. 5 ZSpD 40. den po skončení zdaňovacího období, čili 10. 10. 2016. V souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu došlo stanovením spotřební daně za předmětné zdaňovací období, která nebyla v době vydání Zajišťovacího příkazu stanovena, k zániku účinnosti Zajišťovacího příkazu. Současně však tímto dnem, tedy 27. 9. 2017, nastala splatnost spotřební daně.

15. Celní úřad rovněž řádně nevyzval společnost FAU, s.r.o. k zaplacení daně, neposkytl jí k tomu přiměřenou lhůtu. Namísto toho pouhé dva dny po konkludentním vyměření daně, kterou společnosti FAU s.r.o. ani neoznámil, nastoupil na žalobkyni jako na ručitele. Žalobkyně má za to, že tato pochybení, porušení zákona, v souvislosti se Zajišťovacím příkazem, který byl vydán, ač pro to nebyly splněny zákonné podmínky, spolu s následným postupem Celního úřadu v rozporu s § 21 odst. 4 ZSpD způsobují nezákonnost Výzev ke splnění ručitelského závazku. Žalovaný námitku nezákonnosti zajišťovacího příkazu označil za nepřípustnou a nedostatek výzvy ve smyslu § 21 odst. 4 Zákona o spotřebních daních, se pokusil napravit tím, že sám v průběhu odvolacího řízení vydal výzvu dlužníkovi k zaplacení nedoplatku ze dne 16. 3. 2017 (tou dobou se však dlužník nacházel již několik měsíců v úpadku). Dále, žalovaný nesprávně posoudil námitku stran možnosti odepřít ručitelské plnění žalobkyní, zavinil-li Celní úřad, (coby věřitel), že pohledávka nemohla být uspokojena dlužníkem, když Celní úřad dlužníka v podstatě zlikvidoval.

16. Žalobkyně má taktéž za to, že je předcházející řízení zatíženo procesní vadou, když žalobkyni nebyl umožněn přístup do správního spisu dlužníka (společnosti FAU s.r.o.). Žalobkyni byl zpřístupněn toliko spis vedený ve věci ručení žalobkyně za spotřební daň. Potenciální obrana žalobkyně, coby ručitele, bude mít vždy základ především v případných nezákonnostech ve vyměřovacím řízení či v nesprávném postupu správce daně vůči daňovému dlužníkovi (společnosti FAU s.r.o.), nikoliv ve strohé výzvě ručiteli k plnění. Tím, že žalovaný žalobkyni neumožnil nahlédnout do spisu dlužníka (společnosti FAU) v rozsahu předvídaném § 172 odst. 2 daňového řádu a dokonce žalobkyni ani nepředložil soupis tohoto spisu, zatížil řízení nejen procesní vadou, ale rovněž právo žalobkyně na spravedlivý proces.

17. S ohledem na výše uvedené tak žalobkyně navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí a přiznání náhrady nákladů řízení.

18. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Argumentuje presumpcí správnosti a zákonnosti rozhodnutí daňových orgánů. Žalovanému nepřísluší role „vrchního kontrolora“ nad jinými řízeními, která byla ukončena pravomocnými rozhodnutími, či nad rozhodnutími vydanými dokonce jiným správcem daně.

C. Rekapitulace dosavadního soudního řízení

19. Usnesením ze dne 21. 5. 2019, č. j. 22 Af 70/2017-79, které nabylo právní moci dne 23. 5. 2019, spojil zdejší soud řízení o žalobě žalobkyně proti žalovanému, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018 č. j. 4269/2018-900000-317, vedené dosud zdejším soudem samostatně pod sp. zn. 25 Af 13/2018, ke společnému projednání a rozhodnutí pod sp. zn. 22 Af 70/2017-79.

20. Krajský soud v prvém rozsudku ze dne 17. 6. 2019, č. j. 22 Af 70/2017-88, (dále jen „první rozsudek ve věci“), rozhodl o zrušení napadených rozhodnutí. Krajský soud v citovaném rozsudku dovodil, že v tak výjimečné situaci, v níž došlo ze strany žalovaného k faktickému ochromení činnosti dlužníka (společnosti FAU, s.r.o.), aktivním jednáním správce daně, které v důsledku znamenalo faktickou nemožnost dostát daňovým povinnostem dlužníka, lze prolomit zásadu § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s. ř. s.“), tedy přihlédnout k novým skutečnostem; novou skutečností byl rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 5. 2018, č. j. 22 Af 8/2017-113, který nabyl právní moci dne 25. 5. 2018, a rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 6. 2017 č. j. 22 Af 9/2017-84, který nabyl právní moci dnem 10. 7. 2017 a dále rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 5. 2019, č. j. 29 Af 102/2016-335, kterými bylo rozhodnuto o zrušení zajišťovacích příkazů Speciálního finančního úřadu a Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj k zajištění úhrady daňových povinností dlužníka (společnosti FAU s. r. o.) a o zrušení výzvy finančního úřadu vůči společnosti FAU s. r. o., coby ručiteli, za nedoplatek na dani z přidané hodnoty za společností VERAMI International Company s. r. o., (dále také „VERAMI“). Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 11. 2021, č. j. 4 Afs 353/2019-49, první rozsudek ve věci zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud krajský soud upozornil na skutečnost, že k prolomení zásady dle § 75 odst. 2 s. ř. s., lze přistoupit výjimečně, a to na základě přednostní aplikace mezinárodního či evropského práva, potažmo v případě konfliktu s právní normou vyšší síly (tedy v případě ústavně konformního výkladu), což v tomto řízení nespatřil. Nadto Nejvyšší správní soud uzavřel, že neexistovala bezprostřední věcná souvislost mezi úkony či rozhodnutími daňových orgánů učiněnými vůči dlužníku (zajišťovací a vyměřením spotřební daně za měsíce srpen a září 2016 a nastoupením ručitelského závazku žalobkyně ze záručních listin I. a II).

21. Následně krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 23. 1. 2023, č. j. 22 Af 70/2017-124, (dále jen „druhý rozsudek ve věci“), o vyloučení žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 4269/2018-900000-317, k samostatnému projednání a rozhodnutí (výrok I.), o zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2017, č. j. 5380-7/2017-900000-302, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení (výrok II.) a o povinnosti žalované k náhradě nákladů řízení (III. výrokem). Druhý rozsudek ve věci byl následně ve výrocích II. a III. zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2023, č. j. 4 Afs 132/2023-18, pro vadu spočívající v nepřezkoumatelnosti (z důvodu nesrozumitelnosti). Pro úplnost soud uvádí, že proti I. výroku napadeného rozsudku nebyla kasační stížnost ze zákona přípustná a řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 4269/2018-900000-317, bylo pravomocně skončeno samostatně.

22. Následně krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 30. 5. 2023, č. j. 22 Af 70/2017-146, (dále jen „třetí rozsudek ve věci“), kterým žalobu zamítl, když poukázal na to, že názorem vysloveným v prvním kasačním rozsudku (tedy rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 4 Afs 353/2019-49) je vázán, pročež uvedl, že závěry obsažené v tomto rozsudku zcela negují (s ohledem na nemožnost prolomení zásady § 75 odst. 1 s. .ř. s.), žalobní argumentaci stran nezákonnosti postupů daňové a celní správy vůči dlužníku (společnosti FAU, s.r.o.). Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž celní úřad v rozporu s § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních, nevyzval k plnění nejprve dlužníka

(společnost FAU, s.r.o.) a neposkytl mu k plnění přiměřenou lhůtu, když žalovaný přistoupil k výzvě dlužníka v odvolací lhůtě, prostřednictvím výzvy ze dne 16. 3. 2017, přičemž řízení před správními orgány tvoří jeden celek (toto procesní pochybení nemělo za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí). Jako důvodnou neshledal krajský soud ani námitku, podle níž žalobkyni nebylo umožněno nahlížet do správních spisů tak, aby bylo zaručeno právo na účinné uplatnění jejích práv v řízení před daňovými orgány, když tuto vadu napravil následně žalovaný. Třetí rozsudek ve věci byl rovněž zrušen Nejvyšším správním soudem, a to rozsudkem ze dne 17. 6. 2025, č. j. 4 Afs 249/2023-57, v němž krajskému soudu vyčetl, že se nevypořádal se třemi žalobkyní vymezenými okruhy námitek (tj. 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 námitky, zda měla právo odepřít plnit svůj ručitelský závazek; 3. vadu řízení spočívající v tom, že jí nebyl umožněn přístup do spisu dlužníka v zákonem předpokládaném rozsahu).

23. Krajský soud současně nepřehlédl, že v související vyloučené věci byla žalobcem podána stížnost k Evropskému soudu pro lidská práva. Zjistil však, že tato stížnost byla Evropským soudem pro lidská práva ze seznamu projednávaných věcí vyškrtnuta.

D. Posouzení žaloby krajským soudem

24. Krajský soud se proto opětovně, v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), zabýval přezkumem napadeného rozhodnutí, načež vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), vycházeje ze závazného právního názoru, vysloveného Nejvyšším správním soudem v kasačních rozsudcích a to (především) rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 4 Afs 353/2019-49 a v rozsudku ze dne 17. 6. 2025, č. j. 4 Afs 249/2023-57, a rovněž také v rozsudku ze dne 28. 4. 2023, č. j. 4 Afs 132/2023-18 (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Žalobu krajský soud shledal důvodnou, a proto napadené rozhodnutí zrušil.

25. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2025, č. j. 4 Afs 249/2023-57, krajský soud byl zavázán k důslednému bezvýjimečnému vypořádání všech žalobních bodů. ručiteli.

E. Námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

26. Úvodem se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, na kterou žalobkyně konkrétně poukazovala v souvislosti s tím, že se žalovaný jednak i) odmítl zabývat námitkami žalobkyně proti zajišťovacímu příkazu I., konkrétně jeho vlivem na vydání výzev ke splnění ručitelského závazku vůči stěžovatelce a ii) nedostatečně odůvodnil námitku možného uplatnění práva odepřít ručitelské plnění.

27. Stran první námitky nepřezkoumatelnosti zajišťovacího příkazu soud jednak poukazuje na (stručné) zdůvodnění napadeného rozhodnutí (na str. 7), kde žalovaný uvádí, že tuto námitku považuje za nepřípustnou. Současně však uvedl, že důvodem vydání napadeného rozhodnutí (výzvy ke splnění ručitelského závazku) nebyl nedoplatek vzniklý ze zajišťovacího příkazu, nýbrž nedoplatek vzniklý z platebního výměru (což uvedla i sama žalobkyně ve svém žalobním tvrzení), který byl vydán konkludentně, tedy na základě řádného daňového přiznání dlužníka (společnosti FAU, s. r. o.). S ohledem na to, že se

žalovaný k této uplatněné námitce vyjádřil a zdůvodnil svou úvahu, nemohla tato žalobkyní uplatnění námitka zůstat nevypořádána a tedy nepřezkoumána (na což ostatně upozorňoval již Nejvyšší správní soud ve třetím kasačním rozsudku ze dne 17. 6. 2025, č. j. 4 Afs 249/2023-57). Navíc ručitel může vznášet totožné námitky jako sám dlužník (tedy společnost FAU, s. r. o.), nemůže tedy – stejně jako dlužník – brojit proti konkludentně stanovenému daňovému výměru.

28. Pokud se týče druhé námitky nepřezkoumatelnosti, tedy nedostatečného odůvodnění námitky týkající se možného uplatnění práva odepřít ručitelské plnění (již z vyjádření této námitky, tedy tvrzené „*nedostatečnosti*“ je patrné, že žalovaný neponechal tuto odvolací námitku bez povšimnutí), pak soud odkazuje na napadené rozhodnutí (konkrétně str. 10), v němž je tento argument žalobkyně rozsáhle vypořádán. Nadto je patrné, z jakých úvah žalovaný vycházel a proč takto učinil. Jakkoliv může být otázka možnosti odepřít ručitelské plnění spornou (o tom viz níže), nejedná se o nevypořádaný (nepřezkoumatelný) bod napadeného rozhodnutí.

F. Námitky stran nezákonnosti napadeného rozhodnutí

29. Dále se soud zabýval námitkou žalobkyně, v níž uvedla, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně upozorňuje, že Celní úřad zcela pominul, že Výzvy k zaplacení za VERAMI [tj. společnost, v důsledku jejíhož daňového podvodu ručila společnost FAU, s. r. o., tedy dlužník, v souladu s §109 odst. 2, písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH“), za nezaplacenou daň] nebyly v době vydání pravomocné. Žalobkyně uvádí, že Celní úřad nezohlednil, že ze strany dlužníka (společnosti FAU, s. r. o.), byla spotřební daň z minerálních olejů ke dni vydání zajišťovacího příkazu zajištěna částkou 141 119 000 Kč, nevzal v úvahu rozsáhlý majetek dlužníka (společnosti FAU, s. r. o.), ani skutečnost, že se dlužník (společnosti FAU, s. r. o.) zasazoval o to, aby potenciálním povinnostem dle výzev (k úhradě dluhů), byl schopen dostát. Rovněž má žalobkyně za to, že vydání, dle jejího názoru, nezákonného zajišťovacího příkazu, zkrátilo dlužníku (společnosti FAU, s. r. o.), splatnost spotřební daně o třetinu. Žalobkyně má za to, že vydání zajišťovacího příkazu má vliv na vydání výzev (ručiteli), a že jí náleží stejné námitky, které by mohl vznášet daňový subjekt. Tato námitka není důvodná.

30. Soud v této věci odkazuje na § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2016, (dále také „daňový řád“), v němž se uvádí, že *Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz*. S ohledem na zákonné znění je tedy irelevantní, zda žalobkyní namítané výzvy byly pravomocné či splatné. Pakliže na straně správce daně nastane odůvodněná obava, že nesplatná či dosud nestanovená daň bude nedobytná, popř. vybírání daně bude spojeno se značnými obtížemi, je v souladu s výše uvedeným ustanovením zajišťovací příkaz oprávněn vydat. Soud považuje za nepochybné, že žalobkyni svědčí právo uplatňovat zásadně obdobné námitky, které uplatňoval dlužník (společnost FAU, s. r. o.), a rovněž námitky vlastní (coby ručitele). Žalobkyně tedy může, mj. uplatňovat i námitky stran neodůvodněného vydání zajišťovacího příkazu. V tomto případě však soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že: „*Podle § 167 odst. 1*

daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz. Žalobkyně sporuje existenci právě oné odůvodněné obavy" [...] zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit., ...". Ačkoliv mohla mít společnost FAU, s. r. o., coby dlužník, nemalý majetek a současně mohla vyvíjet snahu, aby jistým způsobem dodatečně dostála svým, mj. i ex lege ručitelským daňovým povinnostem (za VERAMI), upozorňuje soud na skutečnost, že její daňová povinnost čítala nejen zajišťovacím příkazem zajištěnou dlužnou částku za spotřební daň z minerálních olejů ve výši 200 374 719 Kč (v souhrnu byly dokonce vydány zajišťovací příkazy Speciálního finančního úřadu a Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj, které převyšovaly částku 540 000 000 Kč), nýbrž také závazek za společnost VERAMI ve smyslu § 109 odst. 2, písm. c) zákona o DPH, ve výši 200 374 719 Kč. K tomuto soud rovněž dodává, s ohledem na závěry prvního kasačního rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 4 Afs 353/2019-49, že napadené rozhodnutí (o němž je toto řízení vedeno) bylo vydáno 20. 4. 2017, a k pozdějšímu zrušení zajišťovacích příkazů či aktů finanční správy přihlížet nemůže, neboť nedošlo k naplnění podmínek pro prolomení zásady § 75 odst. 1 s. ř. s., tedy soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu ke dni vydání správního rozhodnutí, tj. ke dni 20. 4. 2017. V rozhodné době rovněž žalovanému svědčil platný správní akt, coby exekuční titul, na základě něhož byl oprávněn postupovat. Aniž by soud jakkoliv hodnotil či nahrazoval činnost finanční správy, výše uvedené poměrně konkrétně vypovídá o nedobré majetkové situaci, v níž se dlužník (společnost FAU, s. r. o.), nacházel, přičemž na tomto základě lze uzavřít, že finanční správou vyměřenou dlužnou daň by nebylo možné vymoci bez značných potíží, časem pravděpodobně dokonce vůbec. V takové situaci, kdy se splnění daňového povinnosti jeví jako téměř nemožné, je orgán finanční správy oprávněn využít institutu zajišťovacího příkazu. Dílčí námitka, stran nenaplnění zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu, je tedy nedůvodná.

31. Dále žalobkyně uplatnila námitku brojící proti nesprávnému posouzení jejího práva na odepření plnění ručitelského závazku, přičemž uvedla, že důvodem pro odmítnutí ručitelského závazku je skutečnost, že nemožnost plnění dlužníka (společnosti FAU, s. r. o.), zapříčinily orgány finanční správy (Celní úřad), coby věřitelé, a to tím, že dlužnici fakticky *zlikvidovali* a *poslali do úpadku*. Tuto námitku soud rovněž neshledal důvodnou.

32. Úvodem soud připomíná, že existence a platnost záručních listin ze dne 10. 8. 2015, e. č. 491 100 688/15/02/D5 a ze dne 9. 2. 2015, evidenční číslo 491 100 688/15/01/D5 je mezi stranami nesporná a jedná se o listiny, které správce daně akceptoval. Ve vztahu k učiněné námitce soud opětovně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 4 Afs 353/2019-49. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud upozornil na to, že krajský soud je povinen rozhodovat ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Za zcela klíčové proto krajský soud považuje skutečnost, že zajišťovací příkazy a výzvy k plnění byly ke dni vydání napadeného rozhodnutí nadány presumpcí platnosti správního aktu. Nehledě na to, zda tyto měly potenciální likvidační či

koordinovaný charakter, v době své platnosti znamenaly vymahatelnou pohledávku za dlužníkem (společností FAU, s. r. o.), a právě z tohoto důvodu nemohly bránit aktivizaci ručitelského závazku.

33. Co se týče namítané vady řízení, spočívající v neumožnění přístupu žalobkyně do daňového spisu dlužníka (společnosti FAU, s. r. o.), tuto soud rovněž nepovažuje za důvodnou. Je tomu tak proto, že soud ze správních spisů ověřil, že žalobkyni byly dne 28. 12. 2016 kopie písemností z vyměřovacího řízení vedeného vůči dlužníku [společnosti FAU s. r. o. (tj. daňové přiznání a platební výměr vydaný podle daňového přiznání)] poskytnuty; do vydání napadeného rozhodnutí měla tedy žalobkyně téměř 4 měsíce, aby se se spisem daňového subjektu seznámila, zajistila si podklady, či připravila svou argumentaci stran uplatnění odvolacích námitek. Ačkoliv se tedy v případě neumožnění nahlížení do spisu jedná o procesní vadu prvostupňového orgánu, odvolací orgán tuto chybu napravil a ve svém důsledku se tak nemůže jednat o vadu, která by zapříčinila nezákonnost napadeného rozhodnutí.

34. Jinak tomu však bude v případě námitky, kterou žalobkyně zdůraznila, že Celní úřad v rozporu s § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daních, řádně nevyzval dlužníka (společnost FAU, s. r. o.) k zaplacení daně a neposkytl mu k tomu přiměřenou lhůtu. V této věci je totiž nezbytné hodnotit institut ručení jako celek, včetně zákonných požadavků k jeho aktivizaci. Poukázat v tomto směru lze na odbornou komentářovou literaturu: „*Pokud je zajištění daně poskytnuto formou ručení, zašle správce daně výzvu k zaplacení na vědomí i ručiteli. Jestliže nejsou daň a její příslušenství dlužníkem zaplaceny ani na základě výzvy, vyzve správce daně k zaplacení ručitele*.“. [KOTENOVÁ, B., PETROVÁ, P., TOMÍČEK, M. *Zákon o spotřebních daních: Komentář*. (Systém ASPI. Wolters Kluwer)], případně rovněž na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 2 Afs 100/2006 – 59, v němž se hovoří, že „*…správce daně je oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoli byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání*, …v *souladu s principem subsidiarity ručitelského závazku je správce daně oprávněn ručitele vyzvat k uhrazení nedoplatku pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoli byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při řádném a tedy i včasném vymáhání.*“; obdobně rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2015, č. j. 8 Afs 63/2014-68. Právě s ohledem na výše uvedené nelze přisvědčit argumentaci žalovaného, že k nápravě tohoto procesního pochybení mohlo dojít učiněním výzvy dlužníku v průběhu odvolacího řízení (konkrétně dne 16. 3. 2017). Věřitel totiž tím, že první vymáhací úkon uplatnil rovnou vůči ručiteli, aniž by předešle vyzval dlužníka (kterému by taktéž stanovil přiměřenou lhůtu ke splnění dluhu), porušil zákonný postup, respektive posloupnost jednotlivých, zákonodárcem předepsaných úkonů. Na místě je tedy nutno setrvat na stanovisku, že bez prvého kroku, tedy bez patřičné výzvy dlužníku, nelze tzv. nastupovat rovnou na ručitele, neboť takový postup by ve výsledku opomíjel samotnou existenci dlužníka a jeho prvotní povinnost plnit pohledávky. Naopak, až poté, co bude dlužník k úhradě bezvýsledně vyzván, je možné uplatnit první výzvy vůči ručiteli dlužníka.

35. Liknavostí žalovaného (ať již úmyslnou či nikoliv), který mj. nemohl nevědět o tom, že jeho úkony jsou vůči dlužníku značně likvidační, došlo k zaslání výzvy dlužníku až v rámci odvolacího řízení a to navíc v okamžiku, kdy se dlužník nacházel v úpadku, resp.

konkursu (v němž se dlužník ocitl s právní mocí ke dni 11. 10. 2016). Žalovaný tak pozdě, a pouze formálně vyzval dlužníka k úhradě dlužné daně, avšak fakticky již k dobrovolné úhradě dlužník vůbec přistoupit nemohl a samotná lhůta pro dodatečnou úhradu tak byla zjevně redundantní. Z tohoto důvodu žalovaný pochybil, když nevyzval prvotně a včas dlužníka k úhradě dlužné daně (a nestanovil mu k úhradě dodatečnou lhůtu), načež zaslal výzvu k úhradě žalobkyni, coby ručiteli dlužníka. Žalovaný tak porušil řádný, zákonem předepsaný postup, na základě něhož by byl oprávněn vymáhat dlužnou daň po ručiteli. Tuto námitku (z 1. okruhu námitek) shledal soud důvodnou, pročež napadené rozhodnutí zrušil, jak je uvedeno ve výroku I. tohoto rozsudku.

G. Náhrada nákladů řízení

36. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobkyně byla v řízení procesně úspěšná a vzniklo jí tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně tvoří:

a) Náklady právního zastoupení advokátem (§ 35 odst. 2, věta druhá, s. ř. s.)

   a. odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při úkonech právní služby provedených před 31. 12. 2024, dle § 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bod 5., vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění do 31. 12. 2024, (dále jen „AT ve znění do 31. 12. 2024“), a to konkrétně:

      i. převzetí a příprava zastoupení na základě plné moci ze dne 12. 12. 2016 (§ 11 odst. 1, písm. a), AT ve znění do 31. 12. 2024),

      ii. žaloba ze dne 20. 6. 2017 (§ 11 odst. 1, písm. d), AT ve znění do 31. 12. 2024),

      iii. písemné podání (replika) ze dne 7. 9. 2017, (§ 11 odst. 1, písm. d), AT ve znění do 31. 12. 2024),

      iv. písemné vyjádření ze dne 21. 12. 2017, (§ 11 odst. 1, písm. d), AT ve znění do 31. 12. 2024),

      v. písemné vyjádření ze dne 18. 4. 2019, (§ 11 odst. 1, písm. d), AT ve znění do 31. 12. 2024),

      vi. účast na jednání soudu dne 17. 6. 2019 (v trvání 25 minut, tedy nepřekračující dvě hodiny), které se týkalo spojených věcí (§ 11 odst. 1, písm. g), ve spojení s § 12 odst. 3, AT ve znění do 31. 12. 2024),

      vii. písemné podání ze dne 25. 1. 2022, které se týkalo spojených věcí (§ 11 odst. 1, písm. d), ve spojení s § 12 odst. 3, AT ve znění do 31. 12. 2024),

      viii. písemné vyjádření ze dne 22. 11. 2019 ke kasační stížnosti, které se týkalo spojených věcí (§ 11 odst. 1, písm. k), ve spojení s § 11 odst. 3 a § 12 odst. 3, AT ve znění do 31. 12. 2024),

      ix. podání kasační stížnosti ze dne 26. 6. 2023 (§ 11 odst. 1, písm. k), ve spojení s § 11 odst. 3 AT ve znění do 31. 12. 2024),

      x. písemné vyjádření ze dne 10. 10. 2023 (§ 11 odst. 1, písm. d), AT ve znění do 31. 12. 2024),

tj. celkem 37 000 Kč,

xi. paušální náhrada výdajů dle § 13 odst. 4 AT ve znění do 31. 12. 2024, tj. 300 Kč / úkon, celkem tedy 3 000 Kč (300 x 10 úkonů),

tedy 40 000 Kč (37 000 Kč + 3 000 Kč),

b. odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 10 300 Kč / úkon provedených od 1. 1. 2025, dle § 10b odst. 5 písm. a), ve spojení s § 7 bod 6., vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění od 1. 1. 2025, (dále jen „AT ve znění od 1. 1. 2025"), a to konkrétně:

i. písemné vyjádření ze dne 16. 7. 2025 (§ 11 odst. 2 písm. c) ve spojení s § 11 odst. 3, AT ve znění od 1. 1. 2025), tedy 5 150 Kč,

ii. paušální náhrada výdajů dle § 13 odst. 4 AT ve znění od 1. 1. 2025, tedy 450 Kč,

celková odměna za úkony tedy tvoří 45 600 Kč (40 000 Kč + 5 150 Kč + 450 Kč),

b) náhrada DPH 21 % z částek uvedených pod písm. a., b., tj. 9 576 Kč (21 % z 45 600 Kč),

tj. celkem 55 176 Kč (45 600 Kč + 9 576 Kč),

c) zaplacené soudní poplatky (§ 57 odst. 1 s. ř. s.) za podanou žalobu dne 20. 6. 2017 (3 000 Kč) a za podanou kasační stížnost dne 26. 6. 2023 (5 000 Kč).

Celkem **63 176 Kč**

Pokud advokát uplatnil též náhradu nákladů řízení za úkon právní služby – porada s klientem před sepisem kasační stížnosti ve třetím řízení před Nejvyšším soudem (+ pušální náhrada výdajů), provedení tohoto úkonu zdejšímu soudu ani Newjvyššímu správnímu soudu nikdy nedložil.

Přiznaná náhrada nechť je uhrazena k rukám zástupce žalobkyně podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, (dále jen „o. s. ř."), ve spojení s § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 o. s. ř., neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 31. července 2026

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje