

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Český rozhlas**, se sídlem Vinohradská 12, Praha 2, zastoupený JUDr. Petrem Orctem, advokátem se sídlem Na Vyhlídce 53, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9 Af 21/2010 - 105, o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti,

t a k t o :

Návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9 Af 21/2010 - 105, **se z a m í t á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (stěžovatel) se kasační stížností domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2014, č. j. 9 Af 21/2010 - 105, kterým městský soud zrušil celkem deset rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, a to rozhodnutí ze dne 9. 2. 2010, č. j. 1480/10-1300-101206, ze dne 9. 2. 2010, č. j. 1621/10-1300-101206, ze dne 9. 2. 2010, č. j. 1622/10-1300-101206, ze dne 9. 2. 2010, č. j. 1623/10-1300-101206, ze dne 9. 2. 2010, č. j. 1624/10-1300-101206, ze dne 9. 2. 2010, č. j. 1625/10-1300-101206, ze dne 9. 2. 2010, č. j. 1627/10-1300-101206, ze dne 9. 2. 2010, č. j. 1628/10-1300-101206, ze dne 9. 2. 2010, č. j. 1629/10-1300-101206, a ze dne 11. 2. 2010, č. j. 1630/10-1300-101206.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu (původní žalovaný) těmito rozhodnutími zamítlo žalobcovo odvolání proti deseti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 2 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období března až prosince 2006, jimiž byla žalobci dodatečně stanovena daňová povinnost ve výši 0 Kč v každém z předmětných zdaňovacích období. Žalobci tak nebyly přiznány nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty, které uplatnil v dodatečných daňových přiznáních za uvedená zdaňovací období, a to v celkové výši 72 783 789 Kč.

Stěžovatel napadá kasační stížností rozsudek městského soudu z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Podáním doručeným Nejvyššímu správnímu soudu dne 7. 8. 2014 stěžovatel požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti (§ 107 odst. 1 s. ř. s.). Má za to, že v tomto konkrétním případě jsou zákonem stanovené podmínky pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti splněny. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že vedle nyní posuzované věci jsou mezi účastníky vedeny před městským soudem také další obdobné spory, jejichž předmětem je přezkum rozhodnutí ve věcech nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty za jiná zdaňovací období. Konkrétně se jedná o řízení ve věci sp. zn. 5 Af 2/11, jehož předmětem je nepřiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období března až prosince 2007 v celkové výši 53 607 277 Kč, ve věci sp. zn. 6 Af 52/11, jehož předmětem je nepřiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna až prosince 2008, ledna až prosince 2009 a února 2007 v celkové výši 201 434 000 Kč, ve věci sp. zn. 5 Af 55/13, jehož předmětem je nepřiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období května až prosince roku 2004 v celkové výši 45 622 500 Kč a za zdaňovací období ledna až prosince 2005 v celkové výši 66 515 765 Kč, ve věci sp. zn. 3 Af 20/14, jehož předmětem je nepřiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna až prosince roku 2010 v celkové výši 92 511 548 Kč. Pokud by v důsledku právního názoru městského soudu v projednávané věci byla zrušena všechna rozhodnutí správce daně ve věcech doměření daně za dotčená zdaňovací období, celková částka nadměrných odpočtů by činila 658 660 733 Kč.

Za zdaňovací období v letech 2012 až 2014 nebyla podána dodatečná daňová přiznání. Stěžovatel však odhaduje, že žalobce by za tato zdaňovací období mohl nárokovat na nadměrném odpočtu daně z přidané hodnoty částku téměř 300 000 000 Kč. Předmětem různých soudních nebo daňových řízení je tak celková částka pohybující se ve výši 1 000 000 000 Kč, což v konečném důsledku znamená citelný zásah do státního rozpočtu. Byť nelze předjímat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ani městského soudu v jiných řízeních, mohlo by dojít k situaci, že bude finanční správa povinna vrátet žalobci tyto finanční prostředky, následně by v případě úspěchu stěžovatele v řízení o kasační stížnosti byl žalobce povinen získané prostředky vrátit zpět a poté opět by mohl být stát povinen vyplatit peněžní prostředky podle toho, jak soud v konkrétní věci za konkrétní zdaňovací období rozhodne.

Městský soud přitom zavázal napadeným rozsudkem stěžovatele rozhodnout „ve prospěch“ žalobce z důvodu nejednoznačného závěru ve věci. Pokud se stěžovatel bude tímto právním názorem řídit a rozhodne podle něj, pak může nastat situace, že vedle sebe tu tak mohou být dvě odlišná či dokonce opačná správní rozhodnutí o téže věci. Stěžovatel s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 - 49, uvedl, že tento nežádoucí následek lze řešit přiznáním odkladného účinku podané kasační stížnosti, neboť se rozhoduje o posouzení hmotně právní otázky, nikoliv o případ zrušení rozhodnutí správního orgánu z procesních důvodů.

Přiznání odkladného účinku by podle stěžovatele nemělo žádný vliv na třetí osoby, stejně tak není v rozporu s veřejným zájmem. Provozování rozhlasového vysílání žalobcem je službou veřejnosti. Žalobce však s předmětnými peněžními prostředky nedisponuje, pouze prostřednictvím dodatečného daňového přiznání vykázal přeplatek,

pokračování

který však správce daně neshledal oprávněným. Přiznáním odkladného účinku proto není ohrožena činnost žalobce ani žádný jiný veřejný zájem. S ohledem na objem finančních prostředků je to naopak stát, který by tyto peněžní prostředky byl povinen ze svého rozpočtu vydat.

Žalobce ve vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku uvedl, že částky nadměrných odpočtů, o něž se vede spor v různých soudních řízeních, nelze sčítat, neboť dosah rozsudku je dán předmětem řízení, jehož úhrnná hodnota nedosahuje ani 1/10 sumy, se kterou žalovaný spojuje citelný zásah do státního rozpočtu. I kdyby byla relevantní suma 1 000 000 000 Kč, představující méně než 1/1200 současného státního rozpočtu, podle názoru žalobce dopad vyplacení této částky nelze považovat za nepoměrně větší újmu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout žalobci.

Žalobce dále uvedl, že v návrhu není uvedeno, proč má stěžovatel za to, že je splněna i druhá kumulativní podmínka přiznání odkladného účinku, tj. že odkladný účinek nebude v rozporu s důležitým veřejným zájmem. Nadto žalobce konstatoval, že o reálné hrozbě jakoukoli újmou by bylo namíste hovořit až poté, co sám stěžovatel vytvoří předpoklady k tomu, aby žalobce vůbec mohl požádat o zaplacení přeplatku daně, a co stěžovateli počne běžet třicetidenní lhůta k zaplacení přeplatku daně.

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení návrhu a po zvážení všech důvodů a skutečností přednesených stěžovatelem dospěl k závěru, že podmínky pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle § 73 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 107 odst. 1 s. ř. s. nejsou naplněny.

Podle § 107 odst. 1 s. ř. s. nemá kasační stížnost odkladný účinek; Nejvyšší správní soud jej však může na návrh stěžovatele přiznat. Ustanovení § 73 odst. 2 až 5 s. ř. s. se užije přiměřeně. Podle § 73 odst. 2 s. ř. s. lze přiznat odkladný účinek, jestliže by výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí znamenaly pro žalobce (zde stěžovatele) nepoměrně větší újmu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, a jestliže to nebude v rozporu s důležitým veřejným zájmem.

Návrh stěžovatele, který je správním orgánem, je třeba hodnotit ve světle názoru vyjádřeného v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 - 49, publikovaného pod č. 1255/2007 Sb. NSS (byť k částečně odlišné právní úpravě): „*S ohledem na postavení správního orgánu v systému veřejné správy bude přiznání odkladného účinku kasační stížnosti k jeho žádosti vyhrazeno zpravidla ojedinělým případům, které zákon opisuje slovy o nenahraditelné újmě.*“ V citovaném rozhodnutí rozšířený senát Nejvyššího správního soudu příkladmo uvádí jako relevantní situaci pro udělení odkladného účinku případy vrácení řidičského oprávnění duševně choré osobě, vystavení zbrojního průkazu nebezpečnému recidivistovi, udělení povolení k obchodu s vojenským materiálem zločinnému podniku apod.

Nejvyšší správní soud dále v usnesení ze dne 15. 7. 2009, č. j. 6 Ads 87/2009 - 49, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že institut odkladného účinku je primárně spjat s žalobou jakožto nástrojem ochrany veřejných subjektivních práv adresáta veřejnoprávního působení. Odkladný účinek přiznávaný žalobě má proto ochránit

tohoto adresáta veřejné správy před případnými neodstranitelnými negativními následky aktu veřejné správy. Stále totiž platí, že podle § 2 s. ř. s. poskytují soudy ve správním soudnictví primárně ochranu veřejným subjektivním právům. Postavení žalovaného správního orgánu, jemuž soudní řád správní přiznal legitimaci podat kasační stížnost jako orgánu moci výkonné, spíše ale nasvědčuje tomu, že poskytnutím legitimace k podání kasační stížnosti správnímu orgánu se vyjadřuje zájem na efektivitě působení objektivního práva a jednotě a zákonnosti rozhodování krajských soudů ve správním soudnictví. Z tohoto hlediska je nutno nazírat i na návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti správním orgánem.

Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem, neboť směřuje proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Přiznání odkladného účinku vůči pravomocnému rozhodnutí je třeba připustit pouze tehdy, jestliže nezbytnost odkladného účinku převáží nad požadavkem právní jistoty a stability právních vztahů opírajících se o pravomocná rozhodnutí orgánů veřejné moci. Přiznáním odkladného účinku se prolamují právní účinky pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na které je třeba hledět jako na zákonné a věcně správné, dokud není jako celek zákonným postupem zrušeno; tímto zákonným postupem ovšem není přiznání odkladného účinku, ale až meritorní výrok o kasační stížnosti. Pokud by správní orgány neměly být vázány pravomocným rozhodnutím krajských soudů, kterými se ruší jejich správní akty, pak by zákonodárce musel zcela změnit koncepci správního soudnictví. Přiznání odkladného účinku proto musí být vyhrazeno pro ojedinělé případy, které zákonodárce opsal slovy o nepoměrně větší újmě.

Podrobný rozbor judikatury, která se zabývá otázkou přiznání odkladného účinku kasační stížnosti na návrh správního orgánu, provedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 2. 5. 2013, č. j. 6 As 61/2013 – 20, dostupném na www.nssoud.cz. Konstatoval zde, že Nejvyšší správní soud zpravidla přiznává kasační stížnosti správního orgánu odkladný účinek tehdy, jestliže skutečně hrozí vznik stavu právní nejistoty - tedy vydání nového správního rozhodnutí s obsahově odlišným výrokem a následné „obživení“ rozhodnutí původního, zrušeného krajským či městským soudem. Tato situace nastává zejména v případě, kdy soud zruší správní rozhodnutí z důvodu chybného posouzení hmotně právní otázky a zaváže svým právním názorem správní orgán, aby v novém řízení rozhodl odlišně od rozhodnutí zrušeného. Pak by skutečně pozdější vyhovění kasační stížnosti zákonitě vedlo k existenci dvou odlišných správních rozhodnutí v téže věci.

Naopak odkladný účinek nepřiznává Nejvyšší správní soud na návrh správního orgánu zpravidla tehdy, jestliže důvody zrušení správního rozhodnutí soudem jsou pouze procesního rázu a správnímu orgánu nic nebrání v tom, aby - po doplnění dokazování, dání účastníkovi možnosti se vyjádřit apod. - případně rozhodl ve věci stejně, jako to učinil ve zrušeném rozhodnutí. V takovém případě je totiž hrozba existence dvou odlišných rozhodnutí v téže věci méně pravděpodobná (byť ani zde ji nelze vyloučit, jelikož po odstranění procesních vad může pochopitelně správní orgán zjištěný skutkový stav vyhodnotit odlišně).

I přes uvedené zobecňující závěry však ani podle citovaného usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2013, č. j. 6 As 61/2013 – 20, nelze tato základní pravidla

pokračování

uplatňovat absolutně. V konkrétních případech totiž mohou rozhodné skutkové a právní okolnosti vést Nejvyšší správní soud k odlišným závěrům o tom, zda jsou splněny zákonem stanovené podmínky pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti či nikoliv.

Pokud jde o stěžovatelem tvrzené skutečnosti a důvody pro přiznání odkladného účinku, nelze přijmout argumentaci, podle níž by v důsledku právního názoru vysloveného městským soudem v projednávané věci musela být zrušena také rozhodnutí finančních orgánů ve věcech doměření daně z přidané hodnoty za všechna ostatní zdaňovací období. Povinnost správního orgánu řídit se právním názorem krajského soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku se vztahuje pouze na další řízení před správním orgánem v konkrétní posuzované věci (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a nelze ji bez dalšího vztahovat na jiné, byť obdobné případy v situaci, kdy byla proti danému rozsudku krajského soudu podána kasační stížnost a kdy správní orgán důvody, proč se hodlá odchýlit od názoru krajského soudu vysloveného v jiné věci, řádně zdůvodní. Nelze tak bez dalšího konstatovat, že by stěžovatel byl povinen postupovat před rozhodnutím Nejvyššího správního soudu o jeho kasační stížnosti podle názoru vysloveného v napadeném rozsudku městského soudu i v jiných věcech.

Přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti nelze dosáhnout dočasné změny či „neexistence“ právního názoru již jednou vysloveného v napadeném rozhodnutí krajského, resp. městského soudu. Přiznání odkladného účinku vůči kasační stížnosti napadeného zrušujícího rozsudku krajského soudu má pouze ten důsledek, že se na rozhodnutí správního orgánu hledí po dobu řízení o kasační stížnosti, jakoby zrušeno nebylo. To mj. znamená, že správní orgán nemá povinnost v dané konkrétní věci vydat do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o jeho kasační stížnosti nové rozhodnutí. Právní názor vyslovený krajským soudem ve zrušujícím rozsudku však zůstává přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti nedotčen, je tedy pouze na správním orgánu, jakým způsobem bude postupovat v jiných obdobných věcech. Jinými slovy, přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti nelze dosáhnout toho, aby právní názor již jednou vyslovený v pravomocném rozsudku krajského soudu přestal po dobu řízení o kasační stížnosti „existovat“. Naopak je povinností správních orgánů tento právní názor zohlednit a vypořádat se s ním i při rozhodování v obdobných věcech, byť s tímto názorem nemusejí nutně souhlasit (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, č. j. 5 Afs 3/2013 – 34, dostupné na www.nssoud.cz).

Navíc, pokud jde o již vydaná rozhodnutí finančních orgánů týkající se výše zmíněných zdaňovacích období, k nimž se má podle údajů stěžovatele vztahovat celková částka 658 660 733 Kč, vyplývá, jak již bylo uvedeno, ze samotného návrhu stěžovatele, že budou nejprve předmětem rozhodování městského soudu v již probíhajících řízeních, přičemž na právní názor, který městský soud zaujme v těchto dalších věcech, může mít jen stěží jakýkoliv vliv to, zda Nejvyšší správní soud přizná či nepřizná odkladný účinek kasační stížnosti v nyní posuzované věci. Jako relevantní skutečnost nelze přijmout ani stěžovatelův odhad, že by v případě podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období v letech 2012 až 2014 mohl žalobce nárokovat na nadměrném odpočtu daně z přidané hodnoty dalších téměř 300 000 000 Kč. Jedná se totiž o pouhou spekulaci

stěžovatele, neboť nelze s jistotou předvídat, zda žalobce tento nadměrný odpočet skutečně uplatní. V tomto odhadu proto nelze spatřovat jakoukoliv reálně hrozící újmu.

V daném případě tak lze spatřovat hrozící vážnou újmu pouze v možném vzniku právní nejistoty z důvodu možné existence dvou protichůdných rozhodnutí žalovaného ohledně stěžovatelem uplatněných nároků na nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března až prosince 2006 v celkové výši 72 783 789 Kč. Je přitom nepochybné, že kasační stížností napadený rozsudek městského soudu patří do skupiny rozhodnutí krajských soudů, která správní orgán zavazují právním názorem týkajícím se posouzení hmotně právních otázek, který je odlišný od právního názoru zastávaného finančními orgány v rozhodnutích, které žalobce napadl správní žalobou.

Jak tedy uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném usnesení ze dne 2. 5. 2013, č. j. 6 As 61/2013 – 20, může v daném případě hrozit zvýšené riziko vzniku dvou různých či dokonce protichůdných rozhodnutí stěžovatele v týchž věcech, pokud by stěžovatel vydal vázán právním názorem městského soudu nová rozhodnutí a následně by v řízení o kasační stížnosti došlo ke zrušení napadeného rozsudku městského soudu. I přesto však Nejvyšší správní soud neshledal, že by v daném konkrétním případě tato hrozba nabyla té míry, že by byla naplněna podmínka vzniku kvalifikované újmy ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s.

Jako kvalifikovanou újmu ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s. totiž nelze hodnotit pouze tu skutečnost, že stěžovatel by musel žalobci vyplatit na nadměrných odpočtech na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března až prosince 2006 částku v celkové výši 72 783 789 Kč. Nejedná se zjevně o částku přesahující možnosti státního rozpočtu a nehrozí tak narušení veřejného zájmu na řádném chodu veřejných orgánů a institucí. Navíc, pokud by snad v dané věci skutečně vyšlo následně najevo, že žalobce neměl nárok na nadměrné odpočty, což ovšem nelze nyní předjímat, dávají příslušné právní předpisy orgánům finanční správy dostatečné právní prostředky k zpětnému vymození vyplacené částky. V daném případě ostatně nic nenasvědčuje tomu, že by snad v budoucnu měla být ohrožena možnost nadměrné odpočty vymoci zpět, což ostatně stěžovatel ani netvrdil.

Pokud jde o možný vznik dvou protichůdných rozhodnutí finančních orgánů, lze dále poukázat na skutečnost, že tuto situaci výslovně řeší § 124a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 458/2011 Sb. Podle tohoto ustanovení má platit: *„Dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.“* Citované ustanovení sice nabude účinnosti až od 1. 1. 2015, nicméně vzhledem k absenci přechodných ustanovení v zákoně 458/2011 Sb., kterým byl § 124a do daňového řádu vložen, nelze vyloučit budoucí aplikaci citovaného ustanovení i na projednávaný případ.

Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle § 107 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 73 odst. 2 s. ř. s. zamítl.

pokračování

Tím Nejvyšší správní soud žádným způsobem nepředjímá své budoucí rozhodnutí o věci samé.

P o u č e n í: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. srpna 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu