

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **CZT a.s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zast. Mgr. Zbyškem Malíkem, advokátem se sídlem Střelecká 672, Hradec Králové, proti žalovanému: **Celní úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Palackého 2659, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2016, č. j. 14693/2016-590000-42, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 23. 9. 2020, č. j. 52 Af 28/2016 - 411, o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti,

t a k t o :

Kasační stížnosti **se nepřiznává** odkladný účinek.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný vydal dne 21. 11. 2007 dodatečné platební výměry č. j. 9203/07-066300-024, č. j. 9204/07-066300-024 a č. j. 9205/07-066300-024 na spotřební daň z tabákového výrobku za zdaňovací období měsíců února, března a dubna 2006. Proti následným rozhodnutím Generálního ředitelství cel (dále jen „GŘC“) o odvolání ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-021, č. j. 2677-3/2010-060100-021 a č. j. 2678-3/2010-060100-021 se žalobkyně bránila žalobou, které Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 - 334, vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil.

[2] GŘC, vázáno rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Af 6/2011 - 334, vydalo rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, a ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 a č. j. 18073-4/2013-900000-304.3, kterými zrušilo dodatečné platební výměry ze dne 21. 11. 2007. Následně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 - 179, zrušil rozsudek č. j. 30 Af 6/2011 - 334 a věc soudu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v Hradci Králové v dalším řízení rozsudkem ze dne 13. 10. 2015, č. j. 30 Af 6/2011 - 542, žalobu zamítl.

[3] Žalovaný následně vydal platební výměry ze dne 24. 2. 2016, č. j. 12427/2016-90000-31, č. j. 12429/2016-590000-31, č. j. 12432/2016-590000-31, ze dne 7. 3. 2016, č. j. 14667/2016-590000-31, č. j. 14676/2016-590000-31, č. j. 14684/2016-590000-31, a ze dne 20. 4. 2016, č. j. 24007/2016-590000-31, č. j. 24008/2016-590000-31 a č. j. 24011/2016-590000-31. Těmito platebními výměry žalobkyni uložil povinnost

uhradit penále z nedoplatku na spotřební dani za zdaňovací období únor, březen a duben 2006.

[4] Proti výše uvedeným devíti platebním výměrům žalovaného podala žalobkyně odvolání. GŘC o odvoláních rozhodlo třemi rozhodnutími ze dne 16. 6. 2017, č. j. 30216-2/2017-900000-304.3, č. j. 30216-3/2017-900000-304.3 a č. j. 30216-4/2017-900000-304.3. GŘC výši penále částečně snížilo, přičemž změna výroku se týkala pouze rozhodnutí ze dne 24. 2. 2016, č. j. 12427/2016-590000-31, č. j. 12429/2016-590000-31 a č. j. 12432/2016-590000-31. Odvolání proti ostatním rozhodnutím GŘC zamítlo a rozhodnutí žalovaného potvrdilo. Proti rozhodnutím GŘC ze dne 16. 6. 2017, č. j. 30216-2/2017-900000-304.3, č. j. 30216-3/2017-900000-304.3 a č. j. 30216-4/2017-900000-304.3 se žalobkyně bránila žalobou.

[5] Dne 8. 3. 2016 vydal žalovaný v záhlaví uvedené rozhodnutí – exekuční příkaz, kterým nařídil daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtu žalobkyně vedeného u Komerční banky a.s., a to k vymožení nedoplatku v celkové výši 9.076.357 Kč představujícího spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období měsíců února, března a dubna 2006 a s ní související penále, které bylo zvýšeno o náklady za nařízení daňové exekuce ve výši 181.526 Kč. Celková výše vymáhaného nedoplatku dle tohoto exekučního příkazu tak činila 9.257.883 Kč. Proti uvedenému exekučnímu příkazu podala žalobkyně žalobu.

[6] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) žalobu zamítl rozsudkem ze dne 22. 5. 2018, č. j. 52 Af 28/2016 - 245. Tento rozsudek však Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017 - 66, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Podle kasačního soudu došlo k situaci, v níž vedle sebe existuje dvojice vzájemně rozporných rozhodnutí – rozhodnutí GŘC o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům i rozhodnutí GŘC o zrušení těchto platebních výměrů. Podotkl, že v dalším postupu krajského soudu může vyvstat právní otázka, zda lze nařídit a provést exekuci na základě platebních výměrů na penále, jež bylo uloženo jako právní následek včasného nesplnění daňové povinnosti, která nebyla závazně určena a učiněna vykonatelnou vydáním platebního výměru.

[7] Krajský soud, vázán právním názorem vysloveným kasačním soudem ve zrušujícím rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 - 66, žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2016 vyhověl rozsudkem označeným v záhlaví tohoto usnesení a rozhodnutí zrušil. Krajský soud uvedl, že v době vydání napadeného exekučního příkazu neexistovaly dodatečné platební výměry na spotřební daň č. j. 9203/07-066300-024 (na částku 309 360 Kč), č. j. 9204/07-066300-024 (na částku 1 755 618 Kč) a č. j. 9205/07-066300-024 (na částku 2 328 555 Kč). Jelikož tyto dodatečné platební výměry byly zrušeny, nemohlo se jednat o vykonatelná rozhodnutí, kterými je stanoveno peněžité plnění, a tudíž tato rozhodnutí nemohla představovat exekuční tituly ve smyslu § 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Neexistoval tedy nedoplatek jakožto podmínka pro zahájení daňové exekuce dle § 175 odst. 1 daňového řádu.

[8] Posuzovaných devět platebních výměrů na penále ze dne 24. 2. 2016, ze dne 7. 3. 2016 a ze dne 20. 4. 2016, stejně jako rozhodnutí GŘC ze dne 16. 6. 2017, zrušil krajský

pokračování

soud rozsudkem ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 37/2020 - 102, a věc vrátil GŘC k dalšímu řízení.

II. Návrh na přiznání odkladného účinku a vyjádření žalobkyně

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Současně požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Újmu spatřuje především v tom, že orgány celní správy by musely žalobkyni vrátit veškeré zaplacené i vymožené částky, které byly použity k úhradě dlužného penále. Eventuální zpětné vybrání těchto částek na základě případného úspěšného rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci samé by pak bylo s velkou pravděpodobností znemožněno. Správce daně již eviduje žádost žalobkyně o vrácení vratitelného přeplatku, resp. o jeho převedení na úhradu nedoplatků nárokováných finančním úřadem. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že úhrada mnohých daňových povinností včetně penále byla provedena z významné části formou exekucí. Případné „obživení“ příslušenství v důsledku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v meritu povede k náročnosti nebo přímo nemožnosti znovu takové „obživlé“ rozhodnutí nuceně splnit. Vrácením plateb penále by byly veškeré finanční částky penále podle žádosti žalobkyně nevratně převedeny na úhradu jiných dluhů a případné zpětné vymožení těchto částek je tak nereálné. Úhrada daně včetně jejího příslušenství je zajištěna zástavním právem na nemovitostech žalobkyně. Na zástavě však vázne více zástavních práv a orgány celní správy nejsou zapsány jako první v pořadí, takže ani tato zástava není jistou zárukou splnění.

[10] Stěžovatel odkázal na věc řešenou Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 8 Afs 17/2013, v níž dříve požádal o odkladný účinek, ale kasační soud návrhu nevyhověl. V důsledku tohoto rozhodnutí stěžovatel vydal výše citovaná rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013, která se dostala do rozporu s „obživlým“ rozhodnutím ze dne 22. 12. 2010, jímž stěžovatel platební výměry změnil. Dále dodal, že kromě vrácení uhrazených částek penále bude v případě nepřiznání odkladného účinku žalobkyni povinen na její osobní daňový účet vyplatit i úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 73 odst. 10 ZSDP, resp. § 254 daňového řádu. Případný požadavek na zaplacení vyplaceného úroku z neoprávněného jednání správce daně, nebude-li vyplacen dobrovolně, pak pravděpodobně vyvolá další soudní spory.

[11] Závěrem návrhu stěžovatel zdůraznil riziko dalších soudních sporů a ještě větší nepřehlednosti celé věci. Přiznání odkladného účinku podle něj současně nebude v rozporu s veřejným zájmem, neboť řádné placení daní nesporně je ve veřejném zájmu. Z tohoto důvodu neshledal ani újmu, která by mohla vzniknout žalobkyni nebo jiným osobám. Finanční prostředky ze zrušených titulů příslušenství daně navíc nemají být vráceny žalobkyni, ale podle její žádosti nevratně převedeny na jiné nedoplatky u odlišných správních orgánů, s navazující nemožností od žalobkyně případně opětovně „obživlé“ příslušenství daně vybrat.

[12] V doplnění svého návrhu stěžovatel uvedl, že Nejvyšší správní soud rozhodl o nepřiznání odkladného účinku ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 356/2020. Stěžovatel však nesouhlasí s hodnocením v této věci vysloveným, a sice že GŘC opomnělo závazný právní

názor kasačního soudu, podle nějž byly exekuční tituly (dodatečné platební výměry) zrušeny. Poukázal na existenci dvou obsahově rozporných rozhodnutí a na možnost odstranit nezákonná rozhodnutí přezkumným řízením (k čemuž došlo rozhodnutím GŘC o přezkumu z února 2020). Nezákonná rozhodnutí o odvolání z roku 2013 představují slepou větev daňové povinnosti žalobkyně a dodatečné platební výměry ji nemohly účinně zrušit, protože oživlými rozhodnutími o odvolání z roku 2011 byl předmět podaného odvolání a odvolacího řízení vyprázdněn (konzumován). Hrozbu pak spatřuje i v nesprávném pravomocném právním posouzení hmotněprávní otázky krajským soudem. V těchto situacích je nutné po dobu trvání přezkumného řízení soudního výkon či případné jiné právní následky napadeného rozhodnutí pozastavit. V opačném případě by samotné přezkumné řízení soudní ztratilo podstatnou část svého základního smyslu, jímž je nepochybně bránit tomu, aby poměry osob byly upraveny či ovlivněny nezákonnými rozhodnutími.

[13] Žalobkyně ve vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku uvedla, že nyní napadený rozsudek krajského soudu, stejně jako rozsudek téhož soudu č. j. 52 Af 37/2017 - 116, vychází ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Podle kasačního soudu dodatečné platební výměry právně neexistují. Není-li stanovena daňová povinnost, nemůže existovat ani penále či exekuční tituly s daní související. Je to právě žalobkyně, komu vznikla v důsledku nezákonně doměřené spotřební daně újma. Žalobkyně navíc sama požádala, aby z přeplatku byly uhrazeny dosud existující nedoplatky. Dodala, že veřejný zájem na placení daní předpokládá zákonné a vykonatelné rozhodnutí. Dále přiblížila svou žádost o vrácení vratitelného přeplatku, na kterou žalovaný reagoval sdělením a poukazem na přezkumné řízení. Odmítla také tvrzení o „znepřehlednění“ věci, neboť většina soudních rozhodnutí byla učiněna v její prospěch. Závěrem navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti odkladný účinek nepřiznal, neboť se nejedná o situaci vymykající se situacím běžným.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[15] Podle § 107 odst. 1 s. ř. s. nemá kasační stížnost odkladný účinek. Soud jej však může na návrh stěžovatele přiznat; § 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 stěžovatele nepoměrně větší újmu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, a jestliže to nebude v rozporu s důležitým veřejným zájmem.

[16] Z těchto ustanovení vyplývá, že možnost přiznání odkladného účinku kasační stížnosti je ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s. podmíněna kumulativním naplněním dvou objektivních podmínek: 1) výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí by znamenaly pro stěžovatele nepoměrně větší újmu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, a 2) přiznání odkladného účinku kasační stížnosti nebude v rozporu s

pokračování

důležitým veřejným zájmem. Přiznat odkladný účinek lze jak „ve prospěch“ jednotlivce, tak i v jeho „neprospěch“, tedy k ochraně důležitého veřejného zájmu reprezentovaného správním orgánem.

[17] K pojetí újmy, která má hrozit žadateli o přiznání odkladného účinku, jímž je správní orgán, se vyjádřil rozšířený senát v usnesení ze dne 1. 7. 2015, č. j. 10 Ads 99/2014 - 58: *„Zatímco žalobce bude zpravidla spojovat újmu se svými subjektivními právy, která může okamžitý výkon rozhodnutí krajského soudu skutečně závažně ohrozit, žalovaný žádná subjektivní práva nemá. Tím spíše nemůže mít práva, jež by mohla být výkonem napadeného rozsudku či jeho jinými následky ohrožena. Jeho úkolem je v soudním řízení hájit zákonnost jím vydaného rozhodnutí. Otázka zákonnosti rozhodnutí není důvodem pro přiznání odkladného účinku. Při rozhodování o návrhu na přiznání odkladného účinku soud nijak nepředjímá, jaké bude meritorní rozhodnutí ve věci samé. Výše uvedené neznámá, že odkladný účinek kasační stížnosti nemůže být žalovanému přiznán za žádných okolností. Půjde však o případy výjimečné, kdy odložení účinků rozhodnutí krajského soudu bude podmíněno ochranou důležitého veřejného zájmu, jehož ohrožení bude v konkrétním případě představovat právě onu nepoměrně větší újmu, než která přiznáním odkladného účinku vznikne jiným osobám a jež nebude v rozporu s jiným veřejným zájmem. Žalovaný musí stejně jako žalobce újmu tvrdit a osvědčit, tj. vysvětlit, v čem tato újma a její intenzita spočívá. [...] Na žalovaného musí být z hlediska tvrzené újmy, její intenzity a jejího osvědčení kladeny stejné nároky jako na žalobce. Újmou žalovaného proto nebude ohrožení jakéhokoliv veřejného zájmu, resp. veřejného zájmu v širším slova smyslu, tj. např. zájmu na obecném výběru daní, na jednotném postupu správních orgánů či na procesně hladkém průběhu řízení.“*

[18] V nyní projednávané věci stěžovatel svou žádost odůvodnil především tím, že v případě nepřiznání odkladného účinku by byl povinen žalobkyni vrátit veškeré zaplacené i vymozené částky, které byly použity k úhradě dlužného penále. Žalobkyni by byl povinen přiznat též úrok z neoprávněného jednání správce daně. Eventuální zpětné vymožení uhrazených částek považuje za nereálné. Poukázal také na hrozbu protichůdných rozhodnutí ve věci a veřejný zájem na řádném stanovení a vybrání daně.

[19] Nepochybně obecně existuje veřejný zájem na řádné správě daní a jejich včasné a efektivní výběru. Uvedené ovšem neznámá, že lze odkladný účinek žalobám proti rozhodnutím správních orgánů nebo kasačním stížnostem směřujícím proti zrušujícím rozsudkům krajských soudů přiznávat paušálně či běžně. V případě žalobkyně nehrozí, že by svému (případnému) zákonnému účelu spočívajícímu v úhradě veřejnoprávních plateb byly odňaty rozsáhlé majetkové hodnoty. I když se jedná o sporné částky z pohledu běžného jednotlivce nemalé, přesto jde o standardní spor o daňovou povinnost, jenž se svým rozsahem i povahou podobá mnoha jiným, které se ve věcech tohoto typu opakovaně vedou. Není tedy třeba do obvyklého běhu věcí zasahovat přiznáním odkladného účinku.

[20] Stejně tak hrozba případné existence dvou odlišných správních rozhodnutí v téže věci není sama o sobě důvodem pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, ostatně na tuto situaci nyní již pamatuje i § 124a daňového řádu (na rozdíl od situace řešené v rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 – 66, v níž je třeba hledat prapůvod sporu). Rozšířený senát navíc v již citovaném usnesení č. j. 10 Ads 99/2014-58 dospěl k závěru (a to pro případy, na

něž § 124a daňového řádu nedopadá), že „*obtížně řešitelná procesní situace není bezprostředním ohrožením důležitého veřejného zájmu. Dodržení závazného právního názoru a v tomto důsledku pouhá hrozba existence dvou rozhodnutí ve stejné věci, včetně dvou protichůdných hmotněprávních rozhodnutí, nemůže proto pro žalovaného bez dalšího představovat újmu dosahující intenzity požadované pro přiznání odkladného účinku.*“ Pokud by totiž postačovala pouhá hrozba existence dvou odlišných rozhodnutí bez dalšího, musel by být odkladný účinek přiznáván téměř ke každé žádosti správního orgánu jako kasačního stěžovatele, jehož rozhodnutí krajský soud zrušil.

[21] Platba penále přitom nemá být vrácena žalobkyni, nýbrž v souladu s její žádostí o vrácení vratitelného přeplatku převedena na úhradu jejích jiných daňových nedoplatků. Přestože se jedná o částku nikoliv zanedbatelné výše (v řádu jednotek miliónů korun), nepředstavuje zásadní položku, která by mohla ohrozit fungování státu. I pokud by stěžovatel s kasační stížností uspěl a žalobkyně byla povinna částku penále opětovně uhradit, nedošlo by ke znemožnění řádného výběru a správy na úseku daní. V takovém případě by byl stěžovatel povinen vzniklou situaci řešit a v mezích zákona a svých kompetencí činit kroky k tomu, aby žalobkyně příslušenství spotřební daně uhradila. I pokud by se tak nestalo, správu daní by to žádným zásadním způsobem neohrozilo.

[22] Vzhledem k tomu, že stěžovatel neprokázal, že výkon či účinky napadeného rozsudku by vedly ke vzniku nepoměrně větší újmy, nezabýval se Nejvyšší správní soud již tím, zda by přiznání odkladného účinku kasační stížnosti nebylo v rozporu s veřejným zájmem, a odkladný účinek kasační stížnosti nepřiznal.

[23] Nejvyšší správní soud závěrem připomíná, že rozhodnutí o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti je svou podstatou rozhodnutím předběžné povahy. Nelze z něj proto dovozovat jakékoliv závěry ohledně toho, jak bude rozhodnuto o věci samé (k tomu usnesení ze dne 4. 10. 2005, č. j. 8 As 26/2005 - 76, č. 1072/2007 Sb. NSS).

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

V Brně dne 23. prosince 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu