

## USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobců: **a) Tabák Plus, spol. s r.o.**, se sídlem Nové Sady 606/40, Brno, a **b) JUDr. J. Š.**, oba zast. JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, čj. 44536/20/5100-41456-711929, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2022, čj. 31 Af 8/2021-349,

### t a k t o :

Kasační stížnosti **se přiznává** odkladný účinek spočívající v tom, že až do skončení řízení o kasační stížnosti se pozastavují účinky rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2022, čj. 31 Af 8/2021-349.

### O d ů v o d n ě n í :

[1] Krajský soud v Brně shora označeným rozsudkem zrušil v záhlaví uvedené rozhodnutí, kterým žalovaný potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu, kterým byl žalobci a) (dále „žalobce“) přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, z důvodu neoprávněného vymáhání daně z přidané hodnoty za vybraná zdaňovací období let 2011 až 2014, v celkové výši 2 695 545 Kč (dále jen „úrok z neoprávněného vymáhání“). Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný nesprávně posoudil dobu, za kterou žalobci tento úrok náležel.

[2] Žalovaný (dále „stěžovatel“) se podanou kasační stížností domáhá zrušení tohoto rozsudku. V průběhu řízení o kasační stížnosti vznesl návrh na přiznání odkladného účinku. Uvedl, že na majetek žalobce byl prohlášen konkurs, přičemž dle právního názoru vyjádřeného v napadeném rozsudku má být žalobci přiznán úrok z neoprávněného vymáhání ve výši 7 327 474,62 Kč. Byť je podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 4. 2007, čj. 2 Ans 3/2006-49, č. 1255/2007 Sb. NSS, přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, kterou podává stěžovatel v postavení správního orgánu, omezeno pouze na výjimečné případy, má stěžovatel za to, že případné vyplacení úroku z neoprávněného vymáhání v nesprávné výši je v nyní posuzované věci právě tím výjimečným případem.

[3] Jednalo by se o nevratný krok, který by šlo chápat jako vážnou újmu ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s. I v případě, že by bylo následně vyhověno kasační stížnosti, existuje riziko, že by s ohledem na právní úpravu zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), důsledek zákonného postupu správce daně nebylo možno napravit a získat zpět prostředky, které by v důsledku povinnosti žalovaného řídit se právním názorem vyjádřeným krajským soudem v napadeném rozsudku, mohly být žalobci vyplaceny nad rámec zákonné povinnosti. Tím by mohlo dojít ke zmaření základního cíle správy daní, tedy správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

[4] Stěžovatel uvedl, že z dosavadního průběhu insolvenčního řízení je zřejmé, že v současnosti insolvenčnímu správci brání v předložení konečné zprávy jen vedení incidenčního sporu pod sp. zn. (74) 38 ICM 2369/2016. Po předložení konečné zprávy ve smyslu § 302 odst. 1 insolvenčního zákona nic nebrání insolvenčnímu soudu, aby rozhodl o zrušení konkursu [§ 308 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona]. Stěžovatel k tomu dodal, že s ohledem na výsledek incidenčního sporu téhož dlužníka vedeného pod sp. zn. (74) 38 ICM 2244/2016, v němž řešené právní otázky se s posledním vedeným incidenčním sporem do značené míry překrývaly, se dá očekávat obdobný výsledek. Je tedy přesvědčen, že brzy budou splněny podmínky pro předložení konečné zprávy. Proto by mělo vyplacení jakýchkoliv prostředků do majetkové podstaty žalobce nevratně negativní důsledky. Pokud by totiž NSS kasační stížnosti vyhověl, jakákoliv neprávem uhrazená část úroku by následně nemohla být žalobcem vrácena, pokud by k nabytí právní moci případného nového rozsudku krajského soudu nedošlo před rozvrhem v insolvenčním řízení. Zatímco ve vztahu k případnému majetku, který by se objevil po zrušení konkursu, právní řád stanoví postup pro jeho rozdělení věřitelům (srov. § 173 odst. 2 a § 209 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník), v případě pohledávky, o které by bylo rozhodnuto po zrušení konkursu, zákon žádný mechanismus k jejímu vymožení neupravuje.

[5] Stěžovatel uvedl, že jiným osobám nemůže přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti vzniknout jakákoliv citelná újma. Přiznání odkladného účinku kasační stížnosti totiž do právní sféry žalobců případně zasáhne pouze pozdějším přiznáním úroku z neoprávněného vymáhání. Újma, která by vznikla jiným osobám, je tedy představována toliko oddálením úhrady úroku pravděpodobně o dobu v řádu měsíců. Takový důsledek již NSS v minulosti hodnotil jako újmu málo závažnou, resp. žádnou (usnesení NSS ze dne 15. 8. 2019, čj. 3 Afs 201/2019-61).

[6] Podle stěžovatele není přiznání odkladného účinku kasační stížnosti v rozporu s důležitým veřejným zájmem. Tím je v posuzovaném případě veřejný zájem v podobě výběru daní tak, jak je zakotven v obecném cíli správy daně podle § 1 odst. 2 daňového řádu. Naopak nepřiznáním odkladného účinku kasační stížnosti by byl tento důležitý veřejný zájem ohrožen, neboť by žalobci mohlo být na příslušenství daně přiznáno více, než mu podle zákona náleží, bez možnosti nápravy takové nezákonnosti.

[7] Z vyjádření žalobců k návrhu na přiznání odkladného účinku vyplývá, že není sporu o tom, zda má být úrok z neoprávněného vymáhání vyplacen, ale pouze o jeho výši. Návrh na přiznání odkladného účinku byl navíc reakcí stěžovatele na žádost žalobců ze dne 10. 10. 2022 o vydání rozhodnutí o vrácení přeplatku. Do té doby byl stěžovatel v této věci nečinný.

pokračování

[8] Není pravdou, že po ukončení insolvenčního řízení, resp. konkursu, by nemohla být nezákonnost v podobě vyplacení úroku vyššího, než žalobci náleží, napravena. V souladu s judikaturou Nejvyššího soudu by se totiž v případě žalobce jednalo o bezdůvodné obohacení, a i v případě ukončení konkursu stěžovateli zůstává zachována možnost žaloby z tzv. lepšího práva, tj. žaloby na vydání bezdůvodného obohacení.

[9] Nepřiznání odkladného účinku kasační stížnosti není ani v rozporu s judikaturou NSS, na kterou stěžovatel odkazuje, neboť v usnesení rozšířeného senátu NSS sp. zn. 2 Ans 3/2006 bylo zdůrazněno, že je vždy třeba hodnotit individuální okolnosti každého případu. V praxi tak mohou nastat případy, kdy by respektování soudního rozhodnutí mohlo způsobit závažné důsledky. Vracení přeplatku na dani za takový případ však NSS bez dalšího neoznačil.

[10] Nepřípadný je též odkaz stěžovatele na usnesení NSS sp. zn. 3 Afs 201/2019, neboť se jednalo o zcela odlišný skutkový stav. Úpadek žalobce v uvedené věci byl řešen reorganizací, nikoliv konkursem. Proto pokud by došlo k vrácení přeplatku na dani, správce daně již doměřenou daň nemohl požadovat. To ovšem není případ stěžovatele v nyní řešené věci. Ukončením konkursu totiž pohledávky věřitelů nezanikají (na rozdíl od reorganizace) a povinnost dlužníka je uhradit trvá (§ 244 insolvenčního zákona).

[11] Pokud se pak stěžovatel dovolával výsledků incidenčních sporů, které jsou, resp. byly ve věci žalobce vedeny, tak kromě uvedeného je u Obvodního soudu pro Prahu 7 vedena žaloba o zaplacení částky 27 335 971,29 Kč pod sp. zn. 52 C 307/2018, taktéž s orgánem Finanční správy České republiky. Jiným incidenčním sporem vedeným pod sp. zn. KSBR 38 ICm 4314/2016 se totiž orgán finanční správy domáhal vyloučení majetku sepsaného do majetkové podstaty dlužníka. Přestože žaloba byla zamítnuta, nebyly tyto finanční prostředky vydány. Orgány finanční správy tak v tuto chvíli v rozporu se zákonem a též v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2021 čj. KSBR 38 ICm 4314/2016-508, zadržují částku ve výši přibližně 27 mil. Kč. V nyní řešeném případě pak stěžovatel odmítá postupovat v souladu s napadeným rozsudkem. Žalobci však náleží finanční prostředky minimálně ve výši 2 695 545 Kč. K neoprávněnému obohacení dlužníka by tak mohlo dojít pouze ve vztahu k částce, jež tento úrok převyšuje. Celkem tedy orgány finanční správy odmítají vydat do majetkové podstaty žalobce nejméně 30 mil. Kč, přičemž není sporu o tom, že tyto prostředky do majetkové podstaty dlužníka náleží.

[12] Žalobci uzavřeli, že v případě přiznání odkladného účinku kasační stížnosti by byla pohledávka stěžovatele, resp. státu, jako věřitele, zvýhodněna oproti pohledávkám soukromým, což je podle judikatury NSS nepřipustné.

[13] Nejvyšší správní soud předesílá, že podle § 107 odst. s. ř. s. nemá kasační stížnost odkladný účinek, soud jej však může na návrh stěžovatele přiznat za přiměřeného užití § 73 odst. 2 až 5 s. ř. s. Odkladný účinek lze ve smyslu tohoto ustanovení kasační stížnosti přiznat tehdy, jestliže by výkon nebo jiné právní následky napadeného rozhodnutí krajského soudu 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.

[14] Správní soudnictví obecně slouží zejména k ochraně veřejných subjektivních práv a institut odkladného účinku žaloby i kasační stížnosti má primárně poskytovat ochranu žalobci (jako účastníku řízení před správním orgánem) před výkonem napadeného rozhodnutí. V zájmu zachování zásady rovnosti v řízení před soudem však Nejvyšší správní soud judikoval, že ani správnímu orgánu nelze odepřít právo domáhat se přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Vznik nepoměrně větší újmy na straně správního orgánu však bude z logiky věci mnohem méně častý, než na straně žalobce (usnesení NSS ze dne 2. 5. 2013, čj. 6 As 61/2013- 20).

[15] Kromě formální podmínky, jíž je vznesení příslušného návrhu, je tedy pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti nutné splnění tří podmínek: (1) výkon nebo jiné právní následky musejí pro stěžovatele znamenat újmu, (2) újma musí být pro stěžovatele nepoměrně větší, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, a (3) přiznání odkladného účinku nesmí být v rozporu s důležitým veřejným zájmem (usnesení rozšířeného senátu ze dne 1. 7. 2015, čj. 10 Ads 99/2014-58, č. 3270/2015 Sb. NSS). Povinnost tvrdit a prokázat hrozbu újmy přitom tíží stěžovatele (usnesení ze dne 29. 2. 2012, čj. 1 As 27/2012-32). Hrozící újma musí být závažná a reálná, nikoli pouze hypotetická a bagatelní (srov. usnesení ze dne 3. 10. 2017, čj. 9 Afs 275/2017-20). Nejvyšší správní soud již v minulosti taktéž konstatoval, že „s ohledem na postavení správního orgánu v systému veřejné správy bude přiznání odkladného účinku kasační stížnosti k jeho žádosti vyhrazeno zpravidla ojedinělým případům” (usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 2 Ans 3/2006).

[16] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené nejprve zkoumal, zda by stěžovateli nepřiznáním odkladného účinku mohla vzniknout újma. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nemá žádná veřejná subjektivní práva, která by mohla být ohrožena, bude tvrzenou újmu zpravidla představovat ohrožení důležitého veřejného zájmu. Újmou správního orgánu však nebude ohrožení jakéhokoliv veřejného zájmu, resp. veřejného zájmu v širším slova smyslu, např. zájmu na obecném výběru daní (usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 10 Ads 99/2014). Podle usnesení NSS ze dne 31. 7. 2012, čj. 1 Afs 67/2012-38, by to v opačném případě „vedlo k závěru, že odkladný účinek by musel být takovému návrhu přiznán v těchto případech vždy, avšak to je zcela v rozporu s cílem a povahou institutu přiznávání odkladného účinku.“ Podstatné v nyní posuzované věci je však to, že z návrhu vyplývá, že k zájmu na výběru daní přistupuje další faktor újmy v podobě hrozící nedobytnosti či snížené dobytnosti pohledávky stěžovatele ve výši přibližně 5 mil. Kč v případě, že by žalobci vyplatil výše uvedených přibližně 7 mil. Kč jako úrok z neoprávněného vymáhání a NSS by následně jeho kasační stížnost shledal důvodnou až po skončení insolvenčního řízení. K tomu přistupuje také faktor administrativní zátěže stěžovatele, který by v případě důvodné kasační stížnosti musel většinu uhrazené částky od žalobce, případně od jeho věřitelů (k tomu viz níže), vymáhat zpět s nejistým výsledkem.

[17] Žalobci ve svém vyjádření uvedli, že není pravdou, že po ukončení insolvenčního řízení by nemohla být případná nezákonnost v podobně vyplacení úroku vyššího, než mu náleží, napravena. Případná pohledávka stěžovatele by byla i po skončení konkursu dobytná. Podle judikatury Nejvyššího soudu by se jednalo o bezdůvodné obohacení, přičemž se jedná o pohledávku za majetkovou podstatou, jejíhož uspokojení se lze domáhat žalobou proti osobě s dispozičními oprávněními (rozsudek NS ze dne 31. 8. 2020,

pokračování

sp. zn. 29 Cdo 1942/2018). Takovou žalobu však lze podat pouze v průběhu insolvenčního řízení.

[18] Podle rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2018, sp. zn. 29 Cdo 239/2016, na který taktéž odkázali žalobci, stěžovateli i v případě ukončení konkursu zůstává možnost žaloby z tzv. lepšího práva, tj. žaloby na vydání bezdůvodného obohacení K povaze tohoto nároku uvedl Nejvyšší soud následující: *„judikatura Nejvyššího soudu [...] je ustálena na závěru, podle něhož se tzv. žalobou z lepšího práva (uplatňovanou v souvislosti s konkursním řízením vedeným podle zákona o konkursu a vyrovnání) rozumí žaloba, kterou se třetí osoba domáhá po tom, komu byla z konkursní podstaty (výtěžku jejího zpeněžení) vyplacena jeho pohledávka za úpadcem, zaplacení částky ve výši odpovídající přijatému plnění, když má za to, že jí byla pohledávka vyplacena (uvažováno z pohledu hmotného práva) neprávem, neboť třetí osoba tu ve skutečnosti měla k plnění z konkursní podstaty ‚lepší právo‘ než věřitel uspokojené pohledávky a tedy, kdyby bylo postupováno podle hmotného práva, plnění by bylo náleželo třetí osobě; žaloba z tzv. lepšího práva uvedeným způsobem slouží k ochraně třetích osob, jejichž právo na uspokojení z konkursní podstaty (výtěžku jejího zpeněžení) bylo v konkursním řízení porušeno [...]. Z hlediska hmotně právního jde v žalobě z tzv. lepšího práva o právo z bezdůvodného obohacení, které vzniká tehdy, jestliže věřitel pohledávky uspokojené z konkursní podstaty získal na úkor třetí osoby majetkový prospěch plněním bez právního důvodu [...] Při žalobě z lepšího práva, která je uplatňována v souvislosti s konkursním řízením, soud posuzuje podle hmotného práva, zda má k předmětu zpeněžení (výtěžku konkursu či exekuce) lepší právo třetí osoba (žalobce), nebo ten, kdo byl uspokojen v konkursu či v exekuci.“* Nejvyšší správní soud tento odkaz shledává příležitým a přisvědčuje mu v tom, že uspokojení případné pohledávky stěžovatele i po ukončení insolvenčního řízení není bez dalšího nemožné.

[19] Stěžovatel by však svou případnou pohledávku za žalobcem, nabytou až po skončení insolvenčního řízení, musel vymáhat po věřitelích všech pohledávek uspokojených z konkursní podstaty žalobce, jak plyne z citovaného rozsudku. Aniž by bylo třeba zkoumat blíže, kolik takových věřitelů přesně bude, již z toho, že podle insolvenčního rejstříku bylo přihláшено více než 60 pohledávek, lze očekávat, že půjde o desítky subjektů. Z insolvenčního rejstříku také plyne, že někteří věřitelé mají sídlo v zahraničí. Pozice stěžovatele jako věřitele žalobce by tím byla oproti přiznání odkladného účinku kasační stížnosti neúměrně ztížena. Jednak by bylo vymáhání těchto pohledávek výrazně administrativně náročnější již vzhledem k mnohosti přihlášených věřitelů a faktu, že někteří sídlí v zahraničí. To zároveň významně zhoršuje i dobytost takových pohledávek. Míra, o jakou by se dobytost případné pohledávky stěžovatele zhoršila v případě, že by se jí musel domáhat žalobou ve smyslu citované judikatury Nejvyššího soudu, proto stále představuje reálnou a hrozící vážnou újmu, která není nijak bagatelní (usnesení NSS ze dne 10. 4. 2014, čj. 9 Afs 106/2014-24).

[20] Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval tím, zda újma, která by nepřiznáním odkladného účinku vznikla stěžovateli, je nepoměrně větší, než jaká jeho přiznáním může vzniknout jiným osobám. Porovnal shora uvedené následky, které by nastaly v důsledku vyplacení sporné částky žalobci a jejího případného opětovného vymáhání, s následky, které vzniknou v případě, že účinky rozhodnutí o vyplacení této částky budou dočasně pozastaveny. Dospěl k závěru, že větší újma by vznikla na straně stěžovatele. Pokud soud přizná kasační stížnosti odkladný účinek, bude to v případě následného vydání zamítavého

rozsudku znamenat pouze to, že stěžovatel vyplatí žalobci úrok z neoprávněného vymáhání s určitou časovou prodlevou. Takový důsledek NSS v minulosti považoval za újmu málo závažnou, resp. žádnou (usnesení sp. zn. 3 Afs 201/2019). Tento závěr soud v citovaném usnesení učinil ve vztahu k pozdějšímu vrácení přeplatku na dani, vztáhnout jej však lze obecně na vrácení či vyplacení jakékoliv finanční částky správcem daně, bez ohledu na to, zda hraje v řešené věci roli způsob řešení úpadku dlužníka. Vzhledem k tomu, že se délka řízení o kasační stížnosti pohybuje v řádu měsíců, není újma hrozící žalobci tak vysoká, jako je újma hrozící na straně stěžovatele, která je navíc bezprostředním následkem nepřiznání odkladného účinku kasační stížnosti (usnesení sp. zn. 9 Afs 106/2014).

[21] Žalobci dále ve svém vyjádření uvedli, že pokud se stěžovatel dovolává výsledků incidenčních sporů, tak kromě výše uvedeného sporu je vedena též žaloba o zaplacení částky přibližně 27 mil. Kč, kterou orgány finanční správy žalobci neoprávněně odmítají vydat. Orgány finanční správy tedy odmítají vydat do majetkové podstaty žalobce přibližně 30 mil. Kč. Výše dlužné částky v jiném řízení je však zcela mimo předmět nyní projednávané věci a proto nemůže mít vliv na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. K poukazu žalobce na to, že vzhledem k existenci dalšího incidenčního sporu nelze v nejbližší době očekávat předložení konečné zprávy, soud uvádí, že pro rozhodnutí o návrhu na přiznání odkladného účinku není rozhodující, kdy přesně budou podmínky pro předložení konečné zprávy naplněny. Je totiž zřejmé, že probíhajících incidenčních sporů je velmi málo a ani žalobci netvrdí, že by nemohly skončit už v průběhu řízení o kasační stížnosti. Stěžovatel by měl navíc vydat rozhodnutí ve věci odpovídající závaznému právnímu názoru krajského soudu bez ohledu na to, zda incidenční spory ještě běží, či nikoliv. Klíčové je to, zda bude insolvenční řízení trvat v době rozhodnutí NSS ve věci samé, případně následně krajského soudu, pokud by podané kasační stížnosti bylo vyhověno.

[22] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že v posuzovaném případě stěžovateli hrozí nepoměrně větší újma, než třetím osobám. Současně neshledal, že by přiznání odkladného účinku bylo v rozporu s důležitým veřejným zájmem, jak bylo uvedeno v bodě [16] tohoto usnesení. Případný není ani odkaz žalobců na rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2021, čj. 5 Afs 14/2019-27, ve kterém soud akcentoval zásadu rovné ochrany vlastnického práva všech vlastníků a nepřípustnost obecného zvýhodnění státu (reprezentovaného správcem daně) jako věřitele v insolvenčním řízení, neboť uvedl, že je nepřípustné svévolně zvýhodnit pohledávky veřejnoprávní (typicky daňové) oproti pohledávkám soukromoprávním. O takovou situaci se v nyní souzené věci nejedná, neboť stěžovatel není věřitelem žalobce s pohledávkou přihlášenou v insolvenčním řízení, ale naopak by se jeho věřitelem, v případě nepřiznání odkladného účinku kasační stížnosti a následného zamítavého rozsudku tohoto soudu, mohl stát až po skončení konkursu.

[23] Pro úplnost soud uvádí, že důvodem pro nepřiznání odkladného účinku kasační stížnosti nemůže být to, že stěžovatel tento návrh podal až v reakci na žádost žalobců o vydání rozhodnutí ve věci. Návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti lze totiž podat kdykoliv během řízení o kasační stížnosti.

[24] Ze shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud přiznal kasační stížnosti odkladný účinek.

pokračování

[25] Závěrem soud zdůrazňuje, že usnesení o přiznání odkladného účinku může i bez návrhu usnesením zrušit, ukáže-li se v průběhu řízení, že pro přiznání odkladného účinku nebyly důvody, nebo že tyto důvody v mezidobí odpadly (§ 73 odst. 5 s. ř. s.). Rozhodnutí o přiznání odkladného účinku ani nikterak nepředjímá výsledek řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně 14. listopadu 2022

Petr Mikeš  
předseda senátu