USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **TRIMETAL, s. r. o.**, se sídlem Hájecká 1194/12, Brno, zastoupená JUDr. Zlatavou Codrovou Davidovou, CSc., advokátkou se sídlem Přívrat 1454/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2020, čj. 32149/20/5300-22444-711887, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2023, čj. 29 Af 73/2020-179, o návrhu žalobkyně na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti,

takto:

I. Návrh žalobkyně na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti **se zamítá**.

II. Žalobkyni **se ukládá** povinnost zaplatit soudní poplatek ve výši 1 000 Kč za podání návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) vydal 9. 8. 2019 sedm dodatečných platebních výměrů, kterými žalobkyni po provedené daňové kontrole doměřil daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období leden až červenec 2014 v celkové výši 38 953 192 Kč a penále v celkové výši 7 790 635 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozsudku Krajského soudu v Brně podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Současně s podáním kasační stížnosti podala návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, který Nejvyšší správní soud usnesením z 19. 7. 2023, čj. 8 Afs 167/2023-34, zamítl.

[3] Následně stěžovatelka podala druhý návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Znovu poukázala na nemožnost uhradit vyměřenou daň ve výši přes 46 mil. Kč. Ta, navíc bez příslušných úroků z prodlení, mnohonásobně převyšuje finanční prostředky, kterými stěžovatelka disponuje. Výkon rozhodnutí by tak znamenal úpadek stěžovatelky a její likvidaci. To stěžovatelka dle svého přesvědčení doložila již v prvním návrhu na přiznání odkladného účinku. Již krajskému soudu totiž předložila mimo aktuálních bankovních výpisů také rozvahu s vykázaným předlužením ve výši přesahující 46 mil. Kč způsobeným právě daňovým závazkem, což postačovalo k přiznání odkladného účinku žaloby. Pokud

tedy v prvním návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti poukázala na trvající předlužení a doložila zůstatky na bankovních účtech, má za to, že poskytla dostatečné důkazy o likvidačním důsledku nepřiznání odkladného účinku kasační stížnosti. S ohledem na výtku soudu však k druhému návrhu přikládá aktuální rozvahu k 30. 6. 2023, kde je v pasivech vykázán daňový závazek přesahující 46 mil. Kč způsobující zmíněné předlužení ve výši 33 156 tis Kč vykázané na ř. 2 pasiv. Z toho mimo jiné plyne, že stěžovatelka kromě daňového závazku, jiné závazky nemá. Přiznáním odkladného účinku tedy nesleduje upřednostnění ostatních věřitelů, jak naznačuje žalovaný. V aktivech jsou pak vykázány pouze finanční prostředky na již předložených bankovních účtech ve výši 3 186 tis. Kč a dlouhodobé pohledávky ve výši 10 463 tis. Kč. Stěžovatelka jiné disponibilní příjmy v podobě krátkodobých pohledávek či hmotného majetku ke zpeněžení nemá.

[4] Tvrzení o intenzivní újmě pak stěžovatelka nezakládá pouze na nemožnosti uhradit daň, s tím, že výkon rozhodnutí by pro ni byl likvidační, ale také na tvrzení, že ve své bezvýchodné situaci směřující k úpadku nemá jiné řešení. Provozní úvěr jí při předlužení ve výši 33 mil. Kč nikdo neposkytne. Ve věci řešené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 252/2017 (pozn. NSS: doměřená DPH za zdaňovací období květen a červen 2012) šlo o nepoměrně nižší doměrek necelých 9 mil. Kč a jeho zaúčtování stěžovatelku neuvrhlo do předlužení, což bylo pro poskytnutí úvěru zásadní. Pokud žalovaný argumentoval možností posečkání daně či rozložením její úhrady na splátky, pomíjí, že to byl on, který před podáním žaloby v nyní projednávané věci žádost o posečkání s úhradou daně zamítl. Stejně tak pomíjí, že dopad do veřejného zájmu státu a společnosti na řádném vyměření daní je u obou instrumentů stejný. Zatímco přiznání odkladného účinku kasační stížnosti se žalovaný brání, na možnost posečkání s úhradou daně sám poukazuje.

[5] Stěžovatelka současně žádá, aby soud přihlédl také k tomu, že v předchozí věci sp. zn. 5 Afs 252/2017 nežádala o odkladný účinek žaloby ani kasační stížnosti a doměřenou daň uhradila právě pomocí provozního úvěru. Ve věci byla posléze úspěšná. Dodnes je spolehlivým plátcem DPH a nemá žádné jiné nedoplatky. Krajský soud pak žalobě odkladný účinek přiznal. Neshledal tedy, že by mohlo dojít k poškození veřejného zájmu. Stěžovatelka také doufá, že soud zohlední své předchozí rozhodnutí ve věci sp. zn. 5 Afs 252/2017 a i tuto kasační stížnost shledá důvodnou. Přiznání odkladného účinku by tak naplnilo smysl.

[6] Žalovaný navrhl zamítnutí návrhu na přiznání odkladného účinku. Stěžovatelka opakovaně staví významnou část argumentace na odkazu na věc projednávanou pod sp. zn. 5 Afs 252/2017. Šlo však o jiné daňové řízení (jiná zdaňovací období, odlišný skutkový stav), a proto na jejím základě nelze předjímat výsledek nyní projednávané věci. Soud přitom již v prvním usnesení o zamítnutí návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti jasně konstatoval, že taková argumentace je bezpředmětná. K předložené rozvaze žalovaný uvádí, že tento účetní výkaz poskytuje pouze přehled o stavu (zůstatku) aktiv a pasiv k určitému datu. Sám o sobě však neposkytuje celkovou a věrohodnou představu o komplexní hospodářské, finanční a majetkové situaci stěžovatelky. Stěžovatelka zejména nepředložila výkaz zisku a ztráty a není zřejmé, jakých výnosů dosáhla v první polovině roku 2023 a jaké jsou náklady jejího podnikání. Stěžovatelka podle žalovaného ani nyní nedoložila, zda má či nemá jiné disponibilní prostředky než ty, které jsou na běžných účtech, k nimž předložila výpisy. Stěžovatelka nedoložila ani své tvrzení o nemožnosti řešit danou situaci provozním úvěrem. Také přiložené rozhodnutí ve věci posečkání úhrady daně z 22. 10. 2020 nevypovídá

nic o aktuální situaci stěžovatelky. Jen na základě tohoto rozhodnutí nelze dovozovat, že stěžovatelka vyčerpala možnosti řešení úhrady doměřené daně v daňovém řízení. Stěžovatelce nic nebránilo podat další žádost o posečkání a v ní ozřejmit a prokázat její aktuální finanční a majetkovou situaci a nemožnost úhrady doměřené daně. Žalovaný tedy s přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti nesouhlasí. Přiznání odkladného účinku by se mohlo dotknout veřejného zájmu, za který lze považovat zájem státu a společnosti na řádném a včasném výběru daní.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil návrh na přiznání odkladného účinku následujícím způsobem.

[8] Podle § 107 ve spojení s § 73 odst. 2 s. ř. s. soud přizná na návrh stěžovatelky po vyjádření žalované usnesením kasační stížnosti odkladný účinek, jestliže by výkon nebo jiné právní následky rozsudku 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.

[9] Při rozhodování o návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě soud nepřezkoumává napadené rozhodnutí krajského (městského) soudu, ale zjišťuje jen existenci uvedených zákonných předpokladů pro přiznání odkladného účinku. Argumentace stěžovatelky týkající se předpokládaného úspěchu ve věci samé s odkazem na dříve rozhodnutou věc sp. zn. 5 Afs 252/2017, je proto – jak ostatně soud uvedl již v usnesení, kterým zamítl první návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti – pro rozhodnutí o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti bezpředmětná.

[10] Tvrdit a osvědčit první z předpokladů pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, tj. že výkon nebo jiné právní následky rozsudku by pro stěžovatele znamenaly újmu, je povinen stěžovatel, který se přiznání odkladného účinku domáhá svým návrhem; nestačí tak v návrhu toliko poukázat na možnost vzniku újmy. Vznik újmy musí být v příčinné souvislosti s výkonem napadeného rozsudku či jiným právním následkem plynoucím z rozsudku, popř. z rozsudkem krajského soudu aprobovaného rozhodnutí. Zároveň musí jít o následek určité intenzity, aby jej bylo vůbec možno označit za újmu, kdy zákon hovoří o újmě „nepoměrně větší“. To má svou logiku, protože v řízeních, v nichž není vyhověno žádosti účastníka, případně je mu zrušeno či omezeno nějaké oprávnění nebo uloženo opatření či správní trest, na účastníka pochopitelně budou doléhat právní následky negativního rozhodnutí – ať by byly sebemírnější – tíživěji než na veškeré další osoby, kterých se rozhodnutí vůbec netýká.

[11] Má-li tedy být návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti úspěšný, musí stěžovatelka tvrdit a osvědčit reálnou hrozbu intenzivní újmy, kterou by v návaznosti na splnění daňové povinnosti utrpěla. Taková újma může mít v tomto případě povahu zásadně výjimečných ekonomických důvodů. Takové (či srovnatelné) okolnosti však musí stěžovatelka nejen zcela konkrétně tvrdit, ale také patřičným způsobem doložit (osvědčit).

[12] Stěžovatelka újmu, která jí hrozí, spatřuje v tom, že nemá dostatečné prostředky na úhradu uložené daňové povinnosti. Výkon tohoto rozhodnutí by vedl k úpadku a byl by pro ni likvidační.

[13] Podle Nejvyššího správního soudu však stěžovatelka ani ve druhém návrhu na přiznání odkladného účinku neuvedla dostatečné tvrzení o hrozbě intenzivní újmy, natož aby je patřičným způsobem doložila (osvědčila). Na prvním místě je třeba vyvrátit představu stěžovatelky, že přiznání odkladného účinku žalobě, předznamenává úspěch s návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, resp. snižuje nároky kladené na stěžovatele stran jeho povinnosti konkrétně tvrdit, ale také patřičným způsobem doložit (osvědčit) skutečnosti, z nichž stěžovatel dovozuje vznik nepoměrně větší újmy. Zaprvé krajský soud o návrhu na přiznání odkladného účinku rozhoduje v jiném čase. Může také rozhodovat na základě jiných skutečností, neboť i on při svém rozhodování vychází z tvrzených a doložených skutečností. Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci, neboť v dané věci krajský soud o návrhu na přiznání odkladného účinku žaloby rozhodoval 1. 12. 2020, tj. téměř před 3 lety, přičemž údaje uvedené v tehdy předložených účetních výkazech (rozvahy a výkazu zisku a ztrát) se s údaji uvedenými v nyní předložených účetních výkazech (rozvahy) neshodují. Zadruhé je přiznání odkladného účinku kasační stížnosti mimořádným institutem vyhrazeným pro ojedinělé případy. Statisticky vzato by měl být přiznáván v menšině případů. To v řízení o kasační stížnosti platí o to více, že sama kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.

[14] Pojímání odkladného účinku jako výjimky z pravidla pak znamená, že újma, která má hrozit stěžovateli, musí být zcela významná. Podle usnesení NSS z 21. 5. 2014, čj. 6 Afs 73/2014-56, bodu 5, *„významnou bude újma spíše tehdy, nebude-li možno v případě, že bude napadené správní rozhodnutí naplněno a poté shledáno nezákonným a zrušeno, v podstatných ohledech navrátit v původní stav jím způsobené následky či dopady. Významnou bude též spíše tehdy, půjde-li sice při uplatnění rozhodnutí o následky vratné či napravitelné, avšak takového rázu, že způsobí žadateli vážné obtíže či významné poruchy v jeho životě, fungování, činnosti apod.“*

[15] V projednávaném případě však stěžovatelka tako významnou újmu neosvědčila. Předložená rozvaha a doložené zůstatky na bankovních účtech neposkytují dostatečnou představu o celkové hospodářské, finanční a majetkové situaci stěžovatelky. Nevypovídají nic o stavu jejího podnikání, o tom, jakých výnosů dosahuje, jaké jsou její náklady. Výsledek hospodaření běžného účetního období (vykázaný v rozvaze ve výši - 24 tis. Kč) může znamenat, že stěžovatelka není příliš ekonomicky aktivní, může ale také znamenat, že je ekonomicky aktivním subjektem, ovšem její náklady přesahují její výnosy. Tyto skutečnosti by měly plynout z výkazu zisku a ztrát, který ale stěžovatelka soudu nepředložila. Zejména ale stěžovatelka neuvedla (natož aby tak učinila uceleně a věrohodně), zda je vůbec nadále ekonomicky činným subjektem a jaké kroky směřující k tomu, aby zvládla své hospodářské potíže, činní, respektive činila v uplynulých letech, kdy díky přiznání odkladného účinku žalobě nebyla povinna platit vyměřenou daň. Postavila-li se stěžovatelka k celé situaci tak, že utlumila svou ekonomickou činnost a pouze vyčkává, zda nebude zrušeno napadené rozhodnutí žalovaného, na jehož základě jí byla vyměřena daň, nemůže bez dalšího (tj. bez bližšího a konkrétního osvětlení takového postupu) s úspěchem pouze obecně tvrdit, že k nemožnosti nadále podnikat došlo pouze a výhradně v důsledku vydání napadeného rozhodnutí.

[16] Ke zmínkám stěžovatelky o hrozícím úpadku soud poznamenává, že závěr o úpadku dlužníka ve formě insolvence je možno učinit při současném splnění několika podmínek. Jednou z nich je existence nejméně dvou věřitelů dlužníka, tzv. mnohost věřitelů dlužníka

[§ 3 odst. 1 písm. a) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)]. To však sama stěžovatelka popírá. Pád do insolvence, jako tvrzená újma, tedy v jejím případě nepřichází do úvahy. Není-li pak splněna podmínka mnohosti věřitelů, je jediný věřitel povinen vymáhat svoji pohledávku vůči dlužníkovi mimo insolvenční řízení formou výkonu rozhodnutí (exekucí).

[17] Soud však dodává, že nemožnost uhradit vyměřenou daň a s tím spojená hrozba exekuce nepředstavuje bez dalšího důvod pro přiznání odkladného účinku. Skutečnost, že stěžovatelka nemá finanční prostředky k úhradě vyměřené daně, není bez dalšího nepoměrně větší újmou, než jaká hrozí jiným osobám. Pakliže by Nejvyšší správní soud přiznal odkladný účinek kasační stížnosti vždy, nebyl-li by stěžovatel schopen dlužnou daň uhradit, byli by stěžovatelé nedisponující finančními prostředky fakticky ve výhodnějším postavení. Pokud by také stěžovatelka aktuálně nevyvíjela aktivně podnikatelskou činnost, není jasné, jakou konkrétní újmu by jí přivodila situace, v níž by v souvislosti s exekucí nemohla disponovat se svým majetkem. Její podnikatelská činnost by totiž narušena nebyla a v případě úspěchu by jí byly finanční prostředky vráceny, navíc spolu s příslušným úrokem. Zákonodárce vyhradil přiznání odkladného účinku pouze pro výjimečné případy a skutečnost, že kasační stížnost směřující ve svém důsledku proti platebnímu výměru správce daně odkladný účinek ze zákona nemá, není samoúčelná (usnesení NSS z 26. 3. 2020, čj. 5 Afs 50/2020-32, bod 9).

[18] I při vědomí toho, že napadené rozhodnutí správce daně (platební výměr) je exekučním titulem, a není tedy vyloučeno, že správce daně přistoupí k vymáhání daňové povinnosti (exekuci), je Nejvyšší správní soud předně toho názoru, že stěžovateli poskytuje ochranu primárně zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“); usnesení NSS čj. 5 Afs 50/2020-32, bod 10. Podle § 181 odst. 1 daňového řádu může správce daně *„daňovou exekuci na návrh dlužníka nebo z moci úřední částečně nebo zcela odložit, zejména šetří-li se skutečnosti rozhodné pro zastavení daňové exekuce, vyloučení předmětu exekuce ze soupisu věcí nebo podmínky pro posečkání úhrady nedoplatku.“* Pokud by později byl platební výměr jako exekuční titul v důsledku soudního přezkumu zrušen (resp. by z hlediska zákonnosti neobstál), pozbylo by případné vedení daňové exekuce svůj předmět. Na takovou situaci pak výslovně pamatuje § 181 odst. 2 písm. a) a b) daňového řádu, podle něhož správce daně na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední daňovou exekuci zcela nebo zčásti zastaví, pokud pro její nařízení nebyly splněny zákonné podmínky [§ 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu] nebo odpadl důvod, pro který byla daňová exekuce nařízena [§ 181 odst. 2 písm. b) téhož zákona].

[19] Vedle toho pak cílenější zatímní úpravu poměrů účastníků soudního řízení správního, představuje nařízení předběžného opatření (§ 38 s. ř. s.). Podle usnesení NSS z 20. 10. 2016, čj. 2 Afs 108/2016-96, je díky nařízení předběžného opatření možné po dobu řízení vedeného před správními soudy zajistit jednak pokud možno co nejméně narušené fungování daňového subjektu a jeho podnikání, jednak to, že majetek, který možná bude užit na úhradu jeho daňové povinnosti, se nevzdálí z dohledu správce daně. Prostředkem k tomu může být právě předběžné opatření, které má stabilizovat běžnou obchodní činnost daňového subjektu. Toho docílí tak, že mu umožní, aby (případně) za dohledu správce daně a s jeho souhlasem v jednotlivých případech dále provozoval svoji ekonomickou činnost způsobem, který na jedné straně umožní co možná nejvíce zachovat její dosavadní charakter a výnosnost, avšak současně zabezpečí, že správci daně neodplynou z dosahu podstatné

majetkové hodnoty daňového subjektu. Z této judikatury však plyne, že i tento institut má směřovat k tomu, aby mohl daňový subjekt nadále provozovat svou podnikatelskou činnost. Stěží však bude použitelný u subjektu, který žádnou ekonomickou aktivitu nevykonává.

[20] Podle Nejvyššího správního soudu tak stěžovatelka v nyní projednávané věci nesplnila svoji povinnost tvrdit, a především osvědčit reálnou hrozbu intenzivní újmy ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s.

[21] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti zamítl.

[22] Podání návrhu na přiznání odkladného účinku podléhá soudnímu poplatku ve výši 1 000 Kč, a to podle položky 20 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích. Podle § 7 odst. 1 věty druhé tohoto zákona vzniká-li poplatková povinnost způsobem uvedeným v § 4 odst. 1 písm. e) až j) téhož zákona, je poplatek splatný do 3 dnů od právní moci rozhodnutí, jímž bylo o návrhu rozhodnuto a v němž byla navrhovateli uložena povinnost soudní poplatek zaplatit [zde § 4 odst. 1 písm. h) zákona o soudních poplatcích, *per analogiam*; srov. k tomu též usnesení NSS z 29. 2. 2012, čj. 1 As 27/2012-32]. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto usnesení. **Protože stěžovatelka soudní poplatek již zaplatila, znovu jej platit nebude.**

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 11. září 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu