

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. Jiří Švihla**, insolvenční správce žalobce a), se sídlem Lannova tř. 16/13, České Budějovice, oba zast. JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Velkopřevorské náměstí 644/1a, 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 12. 9. 2023, čj. 31 Af 8/2021-393,

t a k t o :

Kasační stížnosti **se p ř i z n á v á** odkladný účinek spočívající v tom, že až do skončení řízení o kasační stížnosti se pozastavují účinky rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2023, čj. 31 Af 8/2021-393.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) rozhodnutím ze dne 8. 1. 2020, čj. 211226/19/4300-12715-107540, přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu neoprávněného vymáhání daně z přidané hodnoty za vybraná zdaňovací období let 2011 až 2014. Proti rozhodnutí správce daně se žalobkyně odvolala. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím rozhodnutí správce daně potvrdil a odvolání zamítl. Rozhodnutí žalovaného napadli žalobci samostatnými žalobami. Krajský soud v Brně v rozsudkem ze dne 23. 2. 2022, čj. 31 Af 8/2021-349, žaloby spojil ke společnému projednání a napadené rozhodnutí zrušil. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 5. 2023, čj. 8 Afs 76/2022-71, tento rozsudek krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud shora označeným rozsudkem opětovně obě žaloby spojil a napadené rozhodnutí zrušil, jelikož dospěl k závěru, že žalovaný nesprávně posoudil dobu, za kterou žalobci úrok náležel.

[2] Žalovaný (dále „stěžovatel“) se podanou kasační stížností domáhá zrušení tohoto rozsudku. V doplnění kasační stížnosti vznesl návrh na přiznání odkladného účinku. Uvedl, že na majetek žalobce byl prohlášen konkurs. 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] Stěžovatel tvrdí, že by se jednalo o nevratný krok, který by šlo chápat jako vážnou újmu ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s. I v případě, že by následně bylo 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), a s tím související zákonný postup 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. 38 ICm 2369/2016. Uvedený spor je již ve stádiu odvolacího řízení. Brzy proto budou splněny podmínky pro předložení konečné zprávy. Nyní posuzovaná věc nepředstavuje překážku, která by insolvenčnímu správci bránila v předložení konečné zprávy. Vyplacení jakýchkoliv prostředků do majetkové podstaty žalobce by proto mohlo způsobit nevratné 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.

[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, *EUROPRINT*). Pokud by NSS kasační stížnosti odkladný účinek nepřiznal, stěžovatel by úrok vyplatil, avšak zároveň by byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak by finanční prostředky mohl získat zpět pouze žalobami z lepšího práva. Ty by však musely směřovat vůči všem věřitelům. Těch je však několik desítek a někteří z nich mají sídla v zahraničí. Pozice stěžovatele by proto nepřiznáním odkladného účinku byla neúměrně ztížena.

[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] Žalobci s přiznáním odkladného účinku nesouhlasí. Žalobce a) vede více sporů se správcem daně, které brání insolvenčnímu správci v předložení konečné zprávy. Žalobci mají za to, že z těchto sporů bude stěžovatel povinen vyplatit jistinu i úroky ze zadržovaných částek, jelikož k zadržování dochází neoprávněně. Stěžovatel dosud nevyplatil

pokračování

ani úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 2 695 545 Kč na základě rozhodnutí ze dne 8. 1. 2020. Žalobci náleží také úrok z nevyplacené částky 27 335 971,29 Kč a tzv. úrok z úroku. Je proto zjevné, že dosud nedošlo ke zpeněžení majetkové podstaty dle § 283 insolvenčního zákona. Insolvenční správce proto nemůže přistoupit k sepsání a předložení konečné zprávy, jak se mylně domnívá stěžovatel. To může až po vymožení všech pohledávek dlužníka, zahrnujících též pohledávky za správcem daně.

[8] I pokud by se následně ukázalo, že vyplacený úrok měl být správně nižší, správce daně by měl možnost započtení pohledávky za dlužníkem vůči svému závazku. Žalobci, s odkazem na usnesení Krajského soudu ze dne 15. 8. 2023, čj. 30 Af 29/2023-83, nesouhlasí s tvrzením stěžovatele ohledně nevratně negativních důsledků plynoucích z vyplacení úroků do majetkové podstaty žalobce. Proti argumentaci stěžovatele dle nich svědčí také jednání správce daně, jenž do majetkové podstaty dlužníka vyplatil 910 701 Kč, přestože pro vydání podstatné části této částky neměl zákonný podklad. Jednáním stěžovatele dochází k porušení základní zásady insolvenčního řízení dle § 5 písm. a) insolvenčního zákona, tedy že insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn a aby se dosáhlo rychlého, hospodárného a co nejvyššího uspokojení věřitelů. Je proto nutné postupovat tak, aby bylo dosaženo co nejvyššího uspokojení zjištěných pohledávek věřitelů v co nejkratším čase. Sám stěžovatel je přitom v postavení věřitele dlužníka s pohledávkou přihlášenou v insolvenčním řízení. Zadržování finančních prostředků bezesporu způsobuje prodlužování insolvenčního řízení na úkor ostatních věřitelů.

[9] Nejvyšší správní soud předesílá, že se návrhem stěžovatele na přiznání odkladného účinku v téže věci zabýval již v předchozím řízení. Usnesením ze dne 14. 11. 2022, čj. 8 Afs 76/2022-66, *Tabák Plus*, kasační stížnosti odkladný účinek přiznal. Návrh na přiznání odkladného účinku byl z velké části shodný s návrhem v nyní posuzované věci. Podstatněji se však liší vyjádření žalobců k návrhu.

[10] 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.

[11] 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 odeprít 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).

[12] Kromě formální podmínky, již 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).

[13] 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. 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.

[14] Žalobci tvrdí, že uhrazení úroků do majetkové podstaty žalobce by nemělo nevratné negativní důsledky. Nejvyšší správní soud konstatuje, že uspokojení případné pohledávky stěžovatele i po ukončení insolvenčního řízení není bez dalšího nemožné. 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. Aniž by bylo třeba zkoumat blíže, kolik takových věřitelů přesně bude, již z toho, že podle insolvenčního rejstříku bylo přihlášeno 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 dobytnost takových pohledávek. Míra, o jakou by se dobytnost případné pohledávky stěžovatele zhoršila v případě, že by se jí musel domáhat, 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). Ke stejným závěrům dospěl NSS v usnesení ve věci *Tabák Plus*, body 18 a 19. Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 8. 2023, čj. 30 Af 29/2023-83, na které žalobci odkazovali a které přiložili k vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku se vyjadřovalo k právní úpravě insolvenčního zákona tak, že tato první úprava nestanoví žádné významné či nepřiměřené podmínky nebo překážky, které by podstatně znesnadňovaly či dokonce znemožňovaly vrácení úroku, který byl nesprávně vyplacen do majetkové podstaty žalobce. Tyto závěry tak míří na situaci, ve které dochází k vrácení nesprávně stanoveného úroku, který byl vyplacen do majetkové podstaty, a to před ukončením insolvenčního řízení. V

pokračování

nyň posuzované věci však NSS posuzuje možnou dobytňost pohledávky stěžovatele po ukončení insolvenčního řízení. Obě věci se proto liší a závěry daného usnesení tak nelze vztáhnout na nyň posuzovanou věc. Žalobci se navíc na usnesení krajského soudu odkázali toliko obecně, aniž by svoji argumentaci blíže rozvedli ve vztahu k nyň posuzované situaci, ačkoliv si byli vědomi, že NSS již jednou odkladný účinek v této věci stěžovateli přiznal.

[15] Nejvyšší správní soud se 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 mohly nastat 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 NSS ve věci *EUROPRINT*). 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).

[16] Žalobci ve svém vyjádření tvrdí, že dosud nedošlo ke zpeněžení majetkové podstaty ve smyslu § 283 insolvenčního zákona a že mimo incidenčního sporu uvedeného stěžovatelem, nedošlo k ukončení ani dalších sporů, popř. daňové orgány dosud žalobci nevyplatily veškeré úroky. Dále tvrdí, že by si stěžovatel mohl úroky započíst s jinými pohledávkami. K tomu Nejvyšší správní 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 sporů je již velmi málo. Žalobci ve vyjádření poukázali toliko na spory o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně v nyň posuzované věci, ve věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 29/2023 a spor ve věci vedené Městským soudem v Praze (u kterého žalobci pouze nedisponují rozsudkem). Žalobci dle vlastních tvrzení dále čekají na vyplacení úroků od správce daně. Předně však žalobci ani netvrdí, že by tyto spory nemohly skončit už v průběhu řízení o kasační stížnosti. Naopak u sporu vedeném u Městského soudu v Praze je zřejmé, že žalobci čekají na pouhé písemné vyhotovení rozhodnutí. Nelze proto vyloučit, že tento spor v brzké době skončí. Stěžovatelka do výčtu zahrnula také nyň posuzovanou věc, která však z logiky věci nemůže odůvodňovat případné nepřiznání odkladného účinku právě této kasační stížnosti. Zbývají proto pouze stěžovatelkou tvrzený spor u Krajského soudu v Brně a spor o dosud nevyplacené úroky. U nich však nelze odhadnout kdy daný spor skončí, zda správce daně žalobci úroky vyplatí, či jak se případná navazující řízení budou vyvíjet. Nelze proto ani potvrdit, že stěžovatel si bude moci případné úroky přiznané nad rámec zákona započíst vůči jiné pohledávce. Nejvyšší správní soud dále podotýká, že stěžovatel v nyň posuzované věci 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 pro posouzení je však to, zda bude insolvenční řízení trvat v době rozhodnutí NSS ve věci samé,

případně následně krajského soudu, pokud by podané kasační stížnosti bylo vyhověno. V nyní posuzované věci, i přes zohlednění tvrzení žalobců, nelze vyloučit, že by tyto spory nemohly skončit už v průběhu řízení o kasační stížnosti. Opak ve vyjádření netvrdí ani žalobci.

[17] Žalobci dále poukazují na jiné řízení, ve kterém správce daně žalobci finanční prostředky vyplatil. K tomu nejvyšší správní soud konstatuje, že postup stěžovatele v jiném řízení je zcela mimo předmět nyní projednávané věci, a proto nemůže mít vliv na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[18] Argumentace žalobců, že jednáním stěžovatele dochází k porušování základní zásady insolvenčního řízení, je toliko obecná. Jak již NSS vysvětlil v bodech [14] a [15], větší újme v nyní posuzované věci čelí stěžovatel. Újma třetích osob z úroku z neoprávněného vymáhání s určitou časovou prodlevou, kterou obecně NSS považuje za újmu málo závažnou či žádnou, tak nepřevyšuje újmu stěžovatele, které by v případě nepřiznání odkladného účinku čelil. Žalobci tvrzenou újmu z potenciálního prodloužení insolvenčního řízení v tomto směru ani nikterak nekonkretizují. Tvrzení žalobců, že věřitelem žalobce je také Česká republika, reprezentovaná správcem daně, pak zjevně není ve věci nikterak relevantní. Tuto úvahu žalobci rovněž konkrétněji nerozvádějí, a proto z ní ani není zřejmé, jaká jejich tvrzení mají tyto úvahy podpořit. Jejich argumentace, že zadržování finančních prostředků způsobuje prodloužování insolvenčního řízení na úkor ostatních věřitelů, je navíc v rozporu s jejich předchozím tvrzením. V něm tvrdili, že vedou více sporů se správcem daně, které brání insolvenčnímu správci v předložení konečné zprávy. Není tak zřejmé, zda dle žalobců nevyplacení finančních prostředků způsobuje prodloužení insolvenčního řízení, či zda naopak vyplacení finančních prostředků fakticky délku řízení nemůže ovlivnit, jelikož žalobci vedou se správcem daně i další spory.

[19] 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 [13] tohoto usnesení.

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

[21] 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 22. prosince 2023

Petr Mikeš

pokračování

8 Afs 245/2023-49

předseda senátu