

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci**, se sídlem Ostrovačická 1, Brno, zast. JUDr. Danielem Ševčíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Kobližná 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2021, čj. 35598/21/5100-41453-711866, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2024, čj. 62 Af 52/2021-65,

t a k t o :

Kasační stížnosti se odkladný účinek **p ř i z n á v á**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Brně napadl shora označené rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (správce daně) ze dne 5. 11. 2020, čj. 4282674/20/3004-51522-712506. Správce daně tímto rozhodnutím přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a to ve výši 23 105 597,92 Kč. Tomuto rozhodnutí předcházelo vydání zajišťovacího příkazu k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Na základě toho byl pak vydán exekuční příkaz a zahájena daňová exekuce. Zrušení zajišťovacího příkazu žalobce nedosáhl prostřednictvím odvolání ani následného soudního přezkumu (viz rozsudky krajského soudu ze dne 16.2.2017, čj. 62 Af 21/2015-157, a NSS ze dne 17.8.2017, čj. 2 Afs 74/2017-46). Jde-li však o samotný dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci doměřena daň za uvedené zdaňovací období, žalovaný sice odvolání žalobce zamítl, avšak krajský soud toto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný následně dodatečný platební výměr změnil tak, že daňovou povinnost stanovil v souladu s tvrzením žalobce.

[2] Krajský soud v Brně v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Byl-li dodatečný platební výměr zrušen, stanovení daně a od něho se odvíjející následky (zadržování zajištěné částky v rámci

exekučního řízení) musí být podle krajského soudu žalobci kompenzovány ve dvojnásobné výši ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu (úrok z neoprávněně vedeného exekučního řízení).

[3] Kasační stížností se žalovaný (stěžovatel) nyní domáhá zrušení shora označeného rozsudku. Samostatným návrhem se pak stěžovatel domáhá, aby kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek. Návrh opírá o skutečnost, že by v případě právní moci napadeného rozsudku musel přiznat a vyplatit žalobci úroky v částce přesahující 30 milionů Kč. Žalobci, který se nachází v konečné fázi likvidace, by následně nic nebránilo v tom, aby i tento majetek rozdělil ve prospěch třetích osob (jeho členů) a učinil kroky k výmazu z obchodního rejstříku. Již tím, že by se tyto prostředky staly součástí likvidačního zůstatku, který by byl rozdělen členům žalobce, by bylo zcela znemožněno jejich případné vrácení, pokud by napadený rozsudek v kasačním přezkumu neobstál. I kdyby žalobce ještě právně existoval, neměl by žádný majetek, z něž by mohl splnit svůj závazek vůči správci daně. Posledním známým majetkem žalobce je pohledávka z titulu zápůjčky likvidátorovi. K tomu stěžovatel odkázal na příložené účetní závěrky žalobce za zdaňovací období let 2020 až 2022. Jedná se o pohledávku ze závazkového vztahu, ve kterém za obě strany jedná tatáž fyzická osoba. Lze předpokládat zápočet této pohledávky na možné či budoucí nároky likvidátora, který je současně členem žalobce a má tak nárok nejen na odměnu za výkon své funkce, ale i na likvidační zůstatek. Existují tedy vážné důvody pro předpoklad, že by následky případného postupu podle napadeného rozsudku nebylo možné reparovat, čímž by vznikla ztráta státnímu rozpočtu v řádu desítek milionů korun.

[4] Kromě možné nedosažitelnosti majetku je rovněž podle stěžovatele pravděpodobné, že by došlo i k samotnému zániku žalobce před vydáním rozhodnutí o kasační stížnosti. Nelze tak vyloučit, že se i samotné provedení kasačního přezkumu stane nemožným. Žalobci přiznáním odkladného účinku nehrozí žádná citelná újma. Jeho přiznání by se projevilo pouze oddálením úhrady úroku o dobu pravděpodobně v řádu měsíců. Žalobce vzhledem k probíhající likvidaci zřejmě nevykonává žádnou ekonomickou činnost a případné odložení vyplacení navýšeného úroku by nemělo žádným způsobem zasáhnout do jeho cash-flow či jakkoliv jinak ovlivnit jeho činnost. Stěžovatel v návrhu též odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který ve srovnatelných situacích odkladný účinek kasační stížnosti žalovaného správního orgánu přiznal.

[5] Podle žalobce nejsou splněny zákonné důvody pro přiznání odkladného účinku. Stěžovatel nenabízí soudu žádnou skutkovou okolnost, důkaz nebo argumentaci, která by to odůvodňovala. Jediným následkem, který může nastat na straně stěžovatele, je povinnost rozhodnout v intencích rozsudku krajského soudu. Jedná se tedy o zákonnou povinnost nikoli újmu na straně stěžovatele, jakožto správce daně. Stěžovatel pouze spekuluje s možným vývojem událostí. Nenávratnost, kauzalitu ani intenzitu újmy ovšem nijak přesvědčivě neprokazuje. Usnesení NSS ze dne 15. 8. 2019, čj. 3 Afs 201/2019-61, jakožto jediná judikatura, kterou stěžovatel zmiňuje k podpoře návrhu na přiznání odkladného účinku, na projednávanou věc nedopadá. V dané věci soud shledal nenávratnost vrácení přeplatku na dani daňovému subjektu v úpadku, kde by účinností reorganizačního plánu zanikla povinnost k doplacení daně vyměřené nepravomocnými platebními výměry. Ve zmíněné věci byl zánik pohledávek dán *ex lege*, v nynějším řízení takový následek dán není, zánik (a skutečná nemožnost vymáhání či vrácení jakékoli případné pohledávky) práv či povinností mezi účastníky se z ničeho nepodává. Pouhá obava stěžovatele neznamená vznik jeho nepoměrně větší újmy ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s. Podle žalobce újma spočívající

pokračování

v pokračujícím zásahu do jeho majetkové sféry, jakožto ústavně chráněné hodnoty, by byla nepoměrně vyšší, než potenciální újma na straně stěžovatele (pokud by nějaká vznikla).

[6] Nejvyšší správní soud k návrhu předesílá, že dle § 107 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost nemá odkladný účinek. Nejvyšší správní soud jej však může na návrh stěžovatele přiznat, přičemž § 73 odst. 2 až 5 s. ř. s. upravující odkladný účinek žaloby se užijí přiměřeně. Podle § 73 odst. 2 s. ř. s. soud tak přizná žalobě (kasační stížnosti) odkladný účinek, jestliže by výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí znamenaly pro navrhovatele nepoměrně větší újmu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, a jestliže to nebude v rozporu s důležitým veřejným zájmem.

[7] Správní soudnictví slouží zejména k ochraně veřejných subjektivních práv. 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 již dovodil, 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 (např. usnesení NSS ze dne 2. 5. 2013, čj. 6 As 61/2013-20). Otázkou návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti v případě, kdy návrh podává žalovaný správní orgán, se zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Podle jeho usnesení ze dne 24. 4. 2007, čj. 2 Ans 3/2006-49, bude s ohledem na postavení správního orgánu v systému veřejné správy přiznání odkladného účinku kasační stížnosti k jeho žádosti vyhrazeno zpravidla ojedinělým případům, které zákon opisuje slovy o nenahraditelné újmě. Za ojedinělé případy pak lze považovat situace, kdy by nepřiznání odkladného účinku způsobilo závažné důsledky.

[8] Povinnost tvrdit a prokázat vznik újmy má stěžovatel (např. usnesení NSS ze dne 29. 2. 2012, čj. 1 As 27/2012-32, nebo ze dne 23. 1. 2014, čj. 6 Ads 99/2013-11). Ten musí konkretizovat, jakou újmu by pro něj znamenal výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí, z jakých konkrétních okolností to vyvozuje a uvést intenzitu újmy. Vylíčení podstatných skutečností o nepoměrně větší újmě musí svědčit o tom, že negativní následek, jehož se v souvislosti s napadeným rozsudkem krajského soudu obává, by pro něj byl zásadním zásahem. Hrozící újma musí přitom být závažná a reálná, nikoliv pouze hypotetická a bagatelní. Pokud jde o splnění dalšího zákonného předpokladu, tj. že přiznání odkladného účinku není v rozporu s veřejným zájmem, soud vychází především z obsahu soudního a správního spisu, resp. vyjádření ostatních účastníků řízení.

[9] Pouhé tvrzené ohrožení veřejného zájmu spočívajícího v řádném stanovení a vybrání daní nemůže vést k přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti prolamuje Nejvyšší správní soud před vlastním rozhodnutím ve věci samé právní účinky pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na které je třeba hledět jako na zákonné a věcně správné, dokud není jako celek zákonným postupem zrušeno. Přiznání odkladného účinku proto musí být vyhrazeno pro ojedinělé případy (srov. usnesení NSS ze dne 5. 1. 2005, čj. 1 Afs 106/2004-49). Jinými slovy, pokud je navrhovatelem žalovaný správní orgán, nemůže obecná argumentace založená pouze na veřejném zájmu (v nynější věci zájmu předejít vrácení úroku ve dvojnásobné výši) obstát automaticky.

[10] Jiná však situace nastává v případě, kdy by musela být již jednou uhrazená částka opětovně vymáhána s tím, že reálně existují skutečnosti ohrožující její dobytost (srov. usnesení NSS ze dne 23. 5. 2012, čj. 2 Afs 36/2012-33). V podobné situaci již Nejvyšší správní soud přiznal odkladný účinek kasační stížnost žalovaného, protože žalobce byl v insolvenční a hrozilo, že ještě před rozhodnutím soudu by mohlo dojít ke splnění rozvrhového usnesení a zrušení konkurzu. Pokud by následně Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil, vyplacený přeplatek by mohl být již zcela nevymahatelný nebo by se jeho vymahatelnost velmi ztížila (viz usnesení též NSS ze dne 10. 4. 2014, čj. 9 Afs 106/2014-24).

[11] Výše uvedená východiska lze použít i v nynější věci. V případě žalobce se jedná o spolek, přičemž lze vyjít z toho, že se nachází v pokročilé fázi likvidace (stěžovatel hovoří dokonce o konečné fázi, což žalobce nijak nezpochybnil). Cílem likvidace je situace, v níž likvidovaná právnická osoba má zaplacený všechny dluhy, resp. vypořádány všechny své závazky vůči třetím osobám, majetek zpeněžen či jinak zrealizován či připraven k jeho naturálnímu vydání v rámci naložení s likvidačním zůstatkem. Konečnou etapou likvidace je naložení s likvidačním zůstatkem a vytvoření situace umožňující výmaz právnické osoby z příslušného veřejného rejstříku (§ 185 občanského zákoníku). Pokud by stěžovatel v návaznosti na rozsudek krajského soudu přiznal a vyplatil žalobci částku odpovídající úroku ve dvojnásobné výši (dle § 245 odst. 2 daňového řádu), ta by se stala součástí likvidačního zůstatku. Je pak reálné, že by žalobce tento majetek rozdělil ve prospěch třetích osob, resp. jeho členů (§ 272 odst. 1 občanského zákoníku) a učinil kroky k výmazu. K tomu lze dodat, že na rozdíl od obchodních korporací, členové spolku po jeho zrušení s likvidací za jeho dluhy po jeho zániku neručí (srov. § 39 zákona 90/2012 Sb., zákona o obchodních korporacích). Lze tedy mít za to, že pokud by Nejvyšší správní soud napadený rozsudek v kasačním řízení následně zrušil, vymahatelnost vyplaceného úroku by se (ve smyslu výše uváděné judikatury) mohla velmi ztížit.

[12] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalobcem potud, že hrozba nepoměrně větší újmy je jednoznačnější v případě řešeném v usnesení čj. 3 Afs 201/2019-61, v němž s účinností reorganizačního plánu došlo k zániku původních závazků účastníka řízení a jejich nahrazení závazky novými. Není však pravdou, že se jedná o jediné rozhodnutí, o které stěžovatel návrh opírá. Rovněž odkazuje na usnesení NSS ze dne 29. 6. 2020, čj. 8 Afs 15/2020-63, ze dne 22. 12. 2023, čj. 8 Afs 245/2023-46 a ze dne 15. 8. 2019, čj. 3 Afs 201/2019-61. Všechna se sice týkala insolvenčního řízení, ovšem ne ve všech odkazovaných věcech mohlo dojít k zániku pohledávek *ex lege*. I když má insolvenční řízení jistá specifika, lze závěry uvedené judikatury aplikovat i v nynější věci. Podobně jako v zmíněných případech totiž i v případě likvidace hrozí podstatně ztížená vymahatelnost pohledávky (i když k ní nedochází *ex lege*). Kromě toho Nejvyšší správní soud již v minulosti vyhověl návrhu na přiznání odkladného účinku právě na základě hrozící ztráty procesního postavení žalovaného správního orgánu v řízeních o poddlužnických žalobách, v rámci nařízených exekucí na majetek dlužníka, případně v insolvenčních či likvidačních řízeních (usnesení NSS ze dne 15. 12. 2011, čj. 9 Afs 72/2011-180).

[13] Tvrzení stěžovatele tak v nynější věci lze vnímat jako relevantní a dostatečně konkrétní z hlediska zákonného vymezení institutu odkladného účinku kasační stížnosti. Hrozící újma (nedobytnost či výrazně ztížená dobytost pohledávky ve výši cca 30 milionů Kč v případě jejího opětovného vymáhání) je závažná, reálná a nikoliv bagatelní. Ze spisu přitom není zřejmé, že by přiznání odkladného účinku mělo nějaké zásadní dopady na žalobce. Žalobce sám ve vyjádření k návrhu pouze velmi obecně argumentuje ústavním

pokračování

právem vlastnit majetek a nijak nezpochybňuje zcela konkrétní tvrzení stěžovatele, která osvědčil připojenými listinami. Žalobce mimo jiné nijak nspecifikuje, jaké dopady pro něj může mít přiznání odkladného účinku.

[14] Lze tedy uzavřít, že stěžovatel svá tvrzení o nepoměrně větší újmě dostatečně osvědčil, a Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že podmínky pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti jsou splněny. Protože přiznání odkladného účinku se nejvíe být ani v rozporu s důležitým veřejným zájmem (ani toto východisko stěžovatele žalobce nijak konkrétně nepopřel), rozhodl Nejvyšší správní soud tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto usnesení. Až do skončení řízení o kasační stížnosti se tedy pozastavují účinky napadeného rozsudku.

[15] Závěrem je třeba zdůraznit, že rozhodnutí o přiznání odkladného účinku nepředjímá výsledek řízení o kasační stížnosti. Usnesení o přiznání odkladného účinku pak může soud 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.).

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

V Brně 14. května 2024

Milan Podhrázký
předseda senátu