



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Naryner Construction s.r.o.**, se sídlem 168, Vidče, zast. JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2023, č. j. 62 Af 40/2021-47,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

**Odůvodnění:**

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2021, č. j. 24555/21/5300-22444-712153 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“). Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 25. 2. 2020, č. j. 312101/20/3307-50523-803426, jímž nebylo vyhověno žádosti stěžovatelky o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 275 699 Kč.

[2] Dne 13. 12. 2019 podala stěžovatelka žádost podle § 155 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „daňový řád“), v níž se domáhala vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty, který jí měl dle jejího názoru

vzniknout za období měsíců srpen 2019 (ve výši 154 677 Kč), září 2019 (ve výši 121 022 Kč) a říjen 2019 (ve výši 291 248 Kč). Vrácení přeplatku se stěžovatelka domáhala v návaznosti na usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2019, č. j. 62 Af 88/2019-119, které nabylo právní moci dne 12. 12. 2019, kterým byl přiznán odkladný účinek žalobě, kterou stěžovatelka podala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2019, č. j. 37881/19/5300-21444-712153, které nabylo právní moci dne 16. 9. 2019; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzeny dodatečné platební výměry na dani z přidané hodnoty vydané správcem daně za zdaňovací období měsíců srpen až říjen a prosinec roku 2014, březen, duben, červen až srpen, listopad a prosinec roku 2015 a měsíců leden až duben a červen roku 2016, v celkové výši 2 055 329 Kč; dále žalovaný potvrdil vyměření daně ve výši vlastní daně 47 529 Kč za zdaňovací období měsíce května roku 2016.

[3] Správce daně žádosti stěžovatelky o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty nevyhověl, přičemž konstatoval, že v době podání žádosti evidoval na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty vratitelný přeplatek ve výši 291 248 Kč, který byl následně převeden v částce 61 000 Kč na úhradu nedoplatku na dani z příjmů právnických osob a zbývající část vratitelného přeplatku týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2019 byl stěžovatelce v souladu s § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vrácen dne 15. 1. 2020, o čemž byla stěžovatelka vyrozuměna. Jde-li o nadměrné odpočty za zdaňovací období srpen 2019 a září 2019, nemohly být stěžovatelce vráceny, neboť byly použity na úhradu doměřené daně z přidané hodnoty (viz výše).

[4] Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání; v průběhu odvolacího řízení si žalovaný za účelem posouzení věci vyžádal od správce daně přehled obrátových vět ze systému ADIS. Z předloženého materiálu správce daně vyplynulo, že přiznané nadměrné odpočty za zdaňovací období srpen a září 2019 byly použity k úhradě výše zmíněných nedoplatků na dani z přidané hodnoty ještě před vydáním usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě; nadměrný odpočet za měsíc říjen 2019 byl z části použit k úhradě stěžovatelčina nedoplatku na dani z příjmů právnických osob; zbylá část přiznaného nadměrného odpočtu ve výši 229 648 Kč byla stěžovatelce vrácena. Žalovaný dospěl k závěru, že rozhodnutí o přiznání odkladného účinku žalobě vyvolává důsledky do budoucna, tedy *ex nunc*. V řízení vyšlo najevo, že v období od 16. 9. 2019 až do 11. 12. 2019 bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2019, týkající se nedoplatků na dani z přidané hodnoty v právní moci a vykonatelné. Podle žalovaného tak k suspenzi účinků zmíněného rozhodnutí došlo nejdříve až ode dne 11. 12. 2019; v tento okamžik mohlo nejdříve nabýt právní moci usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě, a tedy až od tohoto data nebyl správce daně oprávněn činit kroky k vymožení daňové povinnosti plynoucí stěžovatelce z dodatečných platebních výměrů na dani z přidané hodnoty.

[5] V žalobě stěžovatelka namítla, že vyměřené nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 až říjen 2019 v celkové výši 566 947 Kč jsou vratitelnými přeplatky ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu, neboť účinky odkladného účinku přiznané žalobě nastávají *ex tunc*, nikoliv *ex nunc*. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že posouzení následků usnesení o přiznání odkladného účinku se může lišit v závislosti na právních odvětvích. Na danou věc se dle jejího názoru vztahují závěry vyslovené Ústavním soudem v nálezu sp. zn. II. ÚS 1260/07, ze dne 30. 9. 2008 (N 159/50 SbNU 423). Podle

pokračování

stěžovatelky proto nastaly účinky usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě k okamžiku nabytí právní moci napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2019.

[6] **Krajský soud** žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji. Pokud jde o charakter a účinky odkladného účinku, krajský soud poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a odbornou literaturu, z nichž plyne, že přiznání odkladného účinku žalobě míří do budoucna, nikoliv zpětně. Nález Ústavního soudu ze dne 30. 9. 2008, sp. zn. II. ÚS 1260/07, označil krajský soud v projednávané věci za neaplikovatelný; Ústavní soud rozhodoval v oblasti správního trestání za zcela odlišné skutkové situace. Krajský soud dovodil, že přiznáním odkladného účinku žalobě se pozastavují účinky napadeného rozhodnutí, a to okamžikem právní moci a vykonatelnosti usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě až do doby právní moci rozsudku ve věci samé. Došlo-li již k výkonu napadeného rozhodnutí, a není-li již „co odkládat“, přiznání odkladného účinku ztrácí opodstatnění. Přiznání odkladného účinku zpětně neovlivňuje, co nastalo ještě před vydáním usnesení, kterým je žalobě přiznán odkladný účinek a nemění již nastalý stav ovlivněný napadeným rozhodnutím.

[7] Krajský soud dále zdůraznil, že v okamžiku právní moci usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě ze dne 11. 12. 2019, č. j. 62 Af 88/2019-119, byl již přeplatek na osobním daňovém účtu stěžovatelky převeden na nedoplatek na dani z přidané hodnoty (za zdaňovací období dle rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2019). Dále krajský soud konstatoval, že u stěžovatelky byl evidován přeplatek ve výši 291 248 Kč, který byl následně ve výši 61 600 Kč převeden na úhradu nedoplatku na dani z příjmů právnických osob a zbývající část evidovaného přeplatku byla stěžovatelce vrácena; stěžovatelkou požadovaná částka tak s ohledem na uvedené nebyla k datu právní moci usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě vratitelným přeplatkem ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu.

[8] V **kasáční stížnosti** stěžovatelka namítá kasáční důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud podle stěžovatelky dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že rozhodnutí o přiznání odkladného účinku správní žalobě dle § 73 s. ř. s. má účinky *ex nunc*. Stěžovatelka naopak trvá na tom, že usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě má účinky *ex tunc*.

[9] Stěžovatelka považuje za nesprávný závěr krajského soudu, že přiznání odkladného účinku žalobě zpětně neovlivňuje skutečnosti, jež nastaly před vydáním usnesení, jímž byl odkladný účinek žalobě přiznán; tento závěr dle stěžovatelky odporuje obecným východiskům judikatury Nejvyššího správního soudu. Krajský soud zaměňuje institut odkladného účinku správní žaloby s předběžným opatřením. Podle stěžovatelky je krajským soudem zastáván výklad protiústavní.

[10] Podle stěžovatelky je v rozhodnutí soudu o přiznání odkladného účinku správní žalobě vtělen závěr, že výkonem správního rozhodnutí žalobci vznikne nenahraditelná újma. V tomto kontextu je dle stěžovatelky nutné zkoumat ústavní konformitu názoru krajského soudu, podle něhož usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě není s to změnit to, co v mezidobí již nastalo. V takovém případě stěžovatelka ztrácí možnost vyhnout se likvidačním důsledkům výkonu správního rozhodnutí. Bylo povinností správce daně zohlednit v evidenci daní, že žalobě byl přiznán odkladný účinek. Stěžovatelka na podporu

své argumentace znovu poukázala na náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1260/07, ze dne 30. 8. 2008; nesouhlasí s tím, že závěr vyslovený Ústavním soudem platí toliko pro oblast správního trestání. Tento závěr je navíc v rozporu se zásadou rovnosti. Neexistuje totiž žádný důvod, proč by mělo být odlišně (hůře) zacházeno s těmi, vůči nimž již správní orgán vykonal správní rozhodnutí dříve, než správní soud rozhodl o návrhu na přiznání odkladného účinku správní žalobě.

[11] Žalovaný se ve **vyjádření** ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. K náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1260/07, ze dne 30. 9. 2008, uvedl, že se jedná o závěry učiněné v oblasti správního trestání a nelze je rozšiřovat i na další právní odvětví. Podle žalovaného přiznáním odkladného účinku žalobě dochází k pozastavení účinků napadeného správního rozhodnutí; toto pozastavení však nepůsobí zpětně na ty skutečnosti, které nastaly před vydáním rozhodnutí o přiznání odkladného účinku. V dané věci je tak podle žalovaného rozhodné, že ještě před nabytím právní moci usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě byly již nadměrné odpočty, které stěžovatelka požadovala vrátit, převedeny na úhradu nedoplatků na dani z přidané hodnoty. Usnesení o přiznání odkladného účinku na tom nemohlo nic změnit. Výklad zastávaný stěžovatelkou by vedl k nežádoucím důsledkům a byl by v některých případech neproveditelný.

[12] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupená advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[13] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že nepovažuje za sporné, že přeplatek na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2019 ve výši 291 248 Kč, který byl správcem daně vyměřen ke dni 16. 12. 2019, byl v souladu s § 154 odst. 2 daňového řádu převeden v částce 61 000 Kč na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu (stěžovatelky) na dani z příjmů právnických osob a zbývající část vratitelného přeplatku stěžovatelce vrátil postupem podle § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty dne 15. 1. 2020. Je zřejmé, že odkladný účinek přiznaný usnesením krajského soudu ze dne 11. 12. 2019 nemůže mít na popsany postup správce daně žádný vliv, neboť doměřená daň na dani z přidané hodnoty dodatečnými platebními výměry, které byly potvrzeny rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 9. 2019, se týká zcela jiného zdaňovacího období a jiné daňové povinnosti stěžovatelky. Ostatně stěžovatelka proti tomuto závěru nikterak neargumentuje.

[16] Jádrem sporu mezi stranami zůstává, zda odkladný účinek přiznaný žalobě usnesením krajského soudu ze dne 11. 12. 2019, č. j. 62 Af 88/2019-119, měl vliv na posouzení žádosti stěžovatelky o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpen a září roku 2019, a správce daně byl povinen k němu přihlédnout s účinky *ex tunc*, či *nikoliv*.

pokračování

[17] Stěžovatelka je toho názoru, že usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě má účinky *ex tunc*, přičemž svůj názor opírá zejména o nálezh Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1260/07 ze dne 30. 9. 2008, podle něhož „[ú]čelem institutu odložení vykonatelnosti správního rozhodnutí je, jak vyplývá i ze shora citovaného ustanovení § 73 odst. 2, minimalizace škodlivých následků, tj. zásahů do subjektivních práv osob v důsledku vydaného správního rozhodnutí. Tento účel může být naplněn toliko v případě, že rozhodnutí o odložení vykonatelnosti správního rozhodnutí, a zejména rozhodnutí přijatého v oblasti správního trestání, je nadáno schopností působit s účinky *ex tunc*. (...)“ Podle krajského soudu však citované závěry Ústavního soudu na nyní projednávanou věc nedopadají, neboť Ústavní soud rozhodoval v jiné oblasti práva, a sice ve správním trestání.

[18] S názorem stěžovatelky se zdejší soud neztotožňuje. S podáním žaloby není automaticky spojen odkladný účinek (nestanoví-li zákon jinak). Soud může na návrh žalobce odkladný účinek žalobě přiznat, jestliže by výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí znamenaly pro žalobce nepoměrně větší újmu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, a jestliže to nebude v rozporu s důležitým veřejným zájmem. Přiznáním odkladného účinku se pozastavují do skončení řízení před soudem účinky napadeného rozhodnutí (§ 73 odst. 1, 2 a 3 s. ř. s.). Zákon přitom nestanoví, ke kterému okamžiku dochází k pozastavení účinků napadeného rozhodnutí.

[19] Odkladný účinek umožňuje v průběhu řízení zasáhnout do právních poměrů vytvořených správními orgány a na časově omezený úsek tyto poměry změnit tím, že po dobu trvání soudního řízení pozastaví účinky napadeného rozhodnutí. Odkladný účinek je soudním řádem správním pojmán jako výjimečné opatření, které umožňuje soudu prolomit právní účinky pravomocného rozhodnutí správního orgánu; to musí být považováno za zákonné a věcně správné do doby, než je zákonným postupem zrušeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2019, č. j. 8 Afs 4/2018-37; k presumpci správnosti správních aktů viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2016, č. j. 6 Afs 27/2016-70). Lze tedy uzavřít, že odkladný účinek pouze odkládá vykonatelnost správního aktu, avšak jej samotný neruší. Pozastavuje účinky správního rozhodnutí, nereviduje však ty, které již nastaly.

[20] Nejvyšší správní soud se již ve své judikatuře vyjádřil v tom smyslu, že nálezh Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1260/07, ze dne 30. 9. 2008, nelze univerzálně aplikovat na všechna rozhodnutí, která mají svůj předobraz ve správním řízení. Konkrétně již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2019, č. j. 8 Afs 4/2018-37, se uvádí: „Nález Ústavního soudu ze dne 30. 9. 2008, sp. zn. II. ÚS 1260/07, se zabýval velmi úzkou výsečí správního práva – správním trestáním. Proto také závěry plynoucí z citovaného nálezu nelze zevšeobecnovat natolik, aby je bylo možné aplikovat plošně na jakýkoliv případ mající základ ve správním řízení. Lze si dobře představit, že důsledkem takového zevšeobecnění pro všechny možné případy správního rozhodování mohly by být situace vysloveně neblahé a ani Ústavním soudem v citovaném nálezu nepředpokládané. Ostatně sám tento nálezh se takovému zevšeobecnění vzpírá, neboť působení odkladu vykonatelnosti spojuje s účinky *ex tunc* především (zejména) s rozhodnutími přijatými v oblasti správního trestání (srov. v tomto nálezu odst. 23.). Nelze v tomto směru soubhlasit s žalobkyní, podle níž závěry opírající se o stručnou citaci nálezu Ústavního soudu II. ÚS 1260/07 ze dne 30. 9. 2008, jsou bez dalšího správné, neboť citovaný nálezh má prý univerzální platnost pro všechna správní rozhodnutí.“ Obdobně se vyjádřil

zdejší soud v rozsudcích ze dne 21. 9. 2023, č. j. 1 Azs 65/2023-37 a ze dne 29. 9. 2021, č. j. 8 Afs 348/2019-35 (usnesením Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3187/21, ze dne 18. 1. 2022 byla ústavní stížnost proti poslední uvedenému rozsudku odmítnuta).

[21] Výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu lze vztáhnout i na nyní posuzovanou věc. Ústavní soud rozhodoval za zcela specifické situace, v níž trestní soud při posuzování žádosti o obnovu řízení nezohlednil skutečnost, že žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, jímž byl přestupci uložen správní trest zákazu činnosti spočívající v zákazu řízení všech motorových vozidel, byl přiznán odkladný účinek, a potažmo bylo správní rozhodnutí o spáchání přestupku zrušeno a řízení ve věci zastaveno (tyto skutečnosti byly trestnímu soudu v době rozhodování o návrhu na obnovu řízení již známy). Stěžovatel tudíž nemohl naplnit skutkovou podstatu trestného činu maření výkonu úředního rozhodnutí. Je zřejmé, že v nyní souzené věci jsou skutkové okolnosti diametrálně odlišné, a proto závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1260/07, ze dne 30. 9. 2008, nelze bez dalšího převzít. Pokud jde o odkaz stěžovatelky na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2014, č. j. 10 As 188/2014-45, je nutné konstatovat, že tímto usnesením nebylo vyhověno návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti a zdejší soud v něm nepodal žádný závazný výklad stran časového působení odkladného účinku.

[22] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem odkazuje na komentář KÜHN, Zdeněk, Tomáš KOCOUREK, Petr MIKEŠ, Ondřej KADLEC, Karel ČERNÍN, Filip DIENSTBIER a Karel BERAN. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, z něhož vyplývá, že „(...) [v] případě, že se právní účinky správního rozhodnutí doposud nijak neprojeví (adresát správního rozhodnutí dosud nezapočal s využíváním přiznaného práva nebo s plněním uložené povinnosti), má přiznání odkladného účinku žalobě ten následek, že po dobu trvání odkladného účinku není možné toto rozhodnutí realizovat. Pokud se právní účinky správního rozhodnutí již projeví, vytvoří usnesení o přiznání odkladného účinku fikci, jako by právní účinky ještě nenastaly (viz též bod 7 výše). Tato fikce nicméně směřuje z hlediska časového do budoucna, nepůsobí zpětně (tj. neovlivňuje, co již podle vykonatelného správního rozhodnutí v mezidobí nastalo, nijak tento stav ve vztahu k uplynulému období zpětně nemění). (...)“

[23] Usnesením o přiznání odkladného účinku žalobě se tudíž pozastavují účinky napadeného rozhodnutí, a to až do doby pravomocného rozhodnutí krajského soudu; po dobu řízení o žalobě napadené rozhodnutí nevyvolává žádné účinky, nelze vynucovat povinnosti jím uložené apod. Pokud však v mezidobí od pravomocného rozhodnutí správního orgánu do právní moci usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě nastaly skutečnosti předvídané napadeným rozhodnutím, (v daném případě správce daně postupoval zcela v souladu s § 154 daňového řádu a přeplatek použil na splatné nedoplatky), nelze je ignorovat, a tyto zůstávají odkladným účinkem nedotčeny. Jinými slovy, přiznání odkladného účinku pozastavuje účinky správního rozhodnutí, nerevidují se však ty, které již nastaly. Tento přístup je dle názoru Nejvyššího správního soudu v souladu s principem předvídatelnosti práva a rovněž odpovídá již zmíněné presumpci správnosti správních aktů. Pochybením správce daně by bylo, pokud by byl zákonem stanovené postupy při placení daní prováděl poté, kdy usnesení o přiznání odkladného účinku nabylo právní moci.

pokračování

[24] V nyní souzené věci nabylo rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2019 (týkající se nedoplatku na dani z přidané hodnoty) právní moci dne 16. 9. 2019; usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě proti tomuto rozhodnutí nabylo právní moci dne 12. 12. 2019. V období od 16. 9. 2019 do 12. 12. 2019 tedy bylo zmíněné rozhodnutí žalovaného pravomocné a vykonatelné. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že k převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen a září roku 2019 na daň z přidané hodnoty, která byla doměřena/vyměřena platebními výměry, jež potvrdil žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 9. 2019, došlo před nabytím účinnosti usnesení, jímž byl žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného přiznán odkladný účinek. Jak uvedl žalovaný, k postupu dle § 154 odst. 4 daňového řádu dochází automaticky. Žalovaný neměl do okamžiku nabytí právní moci usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě důvod pochybovat o svém postupu v rámci placení daní.

[25] Skutečnost, že stěžovatelka podala žádost o vrácení přeplatku dne 13. 12. 2019, nemá ve světle shora předestřené právního názoru Nejvyššího správního soudu význam. Je pravda, že v té době již došlo k suspendování účinků žalobou napadeného rozhodnutí; to však nemůže ovlivnit skutečnosti, které již v minulosti nastaly.

[26] Námitka stěžovatelky, že krajský soud zaměňuje institut odkladného účinku žaloby a institut předběžného opatření, není důvodná. Předběžné opatření dle § 38 s. ř. s. má účinky do budoucna; tímto opatřením soud zatímně upravuje poměry účastníků tím, že jim autoritativně uloží něco vykonat, něčeho se zdržet nebo něco snášet. Nicméně to nic nevyovídá o tom, jaké právní následky v čase vyvolává usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě. Krajský soud dospěl k závěru, že přiznáním odkladného účinku žaloby se pozastavují ty účinky napadeného rozhodnutí, které se dosud neprojeví (tj. *ex tunc*); usnesení o odkladném účinku však zpětně nemůže změnit již nastalý stav ovlivněný napadeným rozhodnutím, tzn. nemůže zvrátit skutečnosti, které již nastaly (zde působí odkladný účinek *ex nunc*). S tímto posouzením zdejší soud souhlasí.

[27] Odkladný účinek sistuje, resp. odkládá účinky napadeného rozhodnutí (platební výměr nelze vykonat, postihnout exekucí), neruší však automaticky veškeré právní úkony, které správce daně provedl před právní moci usnesení o přiznání odkladného účinku v souladu s daňovým řádem (§ 149 a násl. daňového řádu). Účinky směřují výhradně do rozhodnutí, které je předmětem soudního přezkumu.

[28] Nalíženo na věc optikou stěžovatelky by např. přiznáním odkladného účinku rozhodnutí ve věci stavby, o jejímž povolení se vede spor, bylo nejen to, že nelze nadále pokračovat v dalších stavebních pracích, ale i to, že je třeba odstranit vše, co již bylo dosud postaveno. Tak tomu však není. Platí, že uložené právní povinnosti nelze vynucovat, dosud uložené povinnosti či přiznaná práva však zůstávají nedotčena. Nelze ani pominout, že odkladný účinek může být přiznán až v řízení o kasační stížnosti (např. náhlé zhoršení majetkové situace či zdravotního stavu), přičemž účinky mohou směřovat i do rozhodnutí správního orgánu (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 6. 2020, č. j. 8 Azs 339/2019-38). V případě takto nastavené situace si stěžít lze představit, aby po dobu vedených soudních řízení správce daně měl zpětně upravovat veškeré údaje v evidenci plateb (tj. i za dobu, kdy v řízení o žalobě nebyl odkladný účinek přiznán). Takový postup by ostatně odporoval principu právní jistoty a předvídatelnosti práva. Nejvyšší správní soud

nadto podotýká, že je-li soudem rozhodnutí o stanovení daně pro nesprávnost zrušeno, vede to nutně rovněž ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu k „úpravě“ veškerých s touto daní souvisejících rozhodnutí (penále, úrok z prodlení), a to případně včetně uplatnění § 254 daňového řádu. Stěžovatelka tedy nemůže být na svých právech nepřiznáním odkladného účinku *ex tunc* krácena.

[29] Stěžovatelka nadto ani nekonkretizovala, jakým způsobem bylo zasaženo její právo dle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatelce nebylo odepřeno právo na přezkum zákonnosti rozhodnutí správního orgánu, jež je tímto článkem garantováno. Nelze přisvědčit argumentaci, že výše uvedený výklad zbavuje adresáta správního rozhodnutí jakkoli se bránit výkonu rozhodnutí, jehož účinky byly odloženy; takové právo z čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nevyplývá. Není rovněž pravda, že by stěžovatelka přiznáním odkladného účinku vůbec nebyla chráněna proti výkonu žalobou napadeného rozhodnutí. Po dobu účinnosti odkladného účinku žaloby nemohlo dojít k výkonu (exekuci) rozhodnutí (nedošlo-li k němu již dříve).

[30] Námitku porušení zásady rovnosti zdejší soud rovněž neshledal důvodnou. Postavení adresáta rozhodnutí správního orgánu, u něhož se ještě účinky žalobou napadeného rozhodnutí do vydání pravomocného usnesení o přiznání odkladného účinku neprojeví, totiž není stejné, jako postavení osoby, u níž naopak již k výkonu (byť jen částečnému) rozhodnutí došlo. Tímto odlišujícím okamžikem je z logiky věci výkon nebo jiné právní následky vyvolané napadeným rozhodnutím, které se projeví v právní sféře adresáta rozhodnutí správního orgánu před tím, než byly přiznáním odkladného účinku žalobě pozastaveny účinky napadeného rozhodnutí.

[31] Odkaz stěžovatelky na náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 53/06, ze dne 12. 9. 2006, není přílehlavý, neboť Ústavní soud se v něm vyjadřoval k institutu odkladu vykonatelnosti rozhodnutí podle § 79 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu.

[32] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že mu je z úřední činnosti známo, že rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2016 bylo rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 4. 11. 2021, č. j. 62 Af 88/2019-206, zrušeno z důvodu uplynutí zákonné lhůty pro stanovení daně (řízení o kasační stížnosti žalovaného proti tomuto rozsudku bylo z důvodu jejího zpětvzetí zastaveno usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2022, č. j. 8 Afs 352/2021-27). K této skutečnosti však nemohl krajský soud (potažmo ani Nejvyšší správní soud) přihlídnout, neboť nastala až poté, co bylo vydáno rozhodnutí žalovaného ve věci přelátku (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

[33] Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatelky opodstatněné, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost, nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

**Poučení:**

pokračování

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 14. října 2024

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu