

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Tomáše Foltase a Jana Kratochvíla v právní věci žalobce: **J. R.**, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 150/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 98/4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2023, čj. 4637442/23/3019-50521-712489, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2024, čj. 29 Af 6/2024-32,

t a k t o :

I. Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj **se ukládá**, aby od právní moci tohoto usnesení nepřistoupil k zahájení, popřípadě pozastavil provádění, exekuce k vymožení nedoplatku žalobce na příslušenství daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 a aby ani neprováděl úhradu tohoto nedoplatku postupem podle § 152 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

II. Žalobci **se ukládá** zaplatit soudní poplatek ve výši **1 000 Kč** za podání návrhu na vydání předběžného opatření, a to ve lhůtě 3 dnů od právní moci tohoto usnesení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 a stanovil mu penále. Odvolací finanční ředitelství (dále „OFŘ“) svým rozhodnutím z 14. 7. 2023 tuto doměřenou daň i penále snížilo. S nosnými rozhodovacími důvody žalovaného se nicméně ztotožnilo. Proti tomuto rozhodnutí OFŘ podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem z 25. 3. 2024, čj. 62 Af 39/2023-66. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem z 5. 12. 2024, čj. 8 Afs 118/2024-86.

[2] Dne 20. 7. 2023 podal žalobce žádost o odpuštění příslušenství daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014, a to penále ve výši 443 460 Kč a nevyčísleného úroku z prodlení, podle zákona č. 182/2023 Sb., o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů (dále jen „zákon o mimořádném odpuštění“). Dne 14. 9. 2023

vydal žalovaný vyrozumění o tom, že žalobce nesplnil podmínky pro mimořádné odpuštění. Proti tomuto vyrozumění podal žalobce námitku, kterou žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, kterou krajský soud zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud projednává pod sp. zn. 22 Afs 2/2025.

[3] Součástí této kasační stížnosti je i návrh žalobce (dále „stěžovatel“) na vydání předběžného opatření, aby žalovaný v průběhu řízení o kasační stížnosti neprovedl exekuci nedoplatků na příslušenství daně z příjmů fyzických osob za rok 2014, které činí cca 2 miliony Kč. Stěžovatel uvádí, že tento nedoplatek je zajištěn zástavním právem na jeho nemovitostech. Již v předchozích řízeních (bod [1] tohoto usnesení) soudy přiznávaly jeho podáním odkladné účinky, neboť nemohl nedoplatky uhradit jednorázově, aniž by nemusel rozprodat svůj majetek. Ani v době podání tohoto návrhu stěžovatel nedisponuje dostatečnými finančními prostředky, což má vyplývat z doložených listin (smlouva o úvěru, jímž uhradil samotnou daňovou povinnost; výpisy z bankovních účtů; daňové přiznání za rok 2023; inventurní sestava k 31. 12. 2023). Stěžovatel dále vyjmenovává svůj nemovitý majetek (listy vlastnictví č. XA, XB a XC v kat. území B.).

[4] U stěžovatele je dána hrozba vážné újmy pro situaci, pokud by byl nedoplatek exekučně vymáhán, a následně by se ukázalo, že tento nedoplatek měl být odpuštěn. Pakliže by stěžovatel musel prodat svůj majetek, tak by to mělo zásadní vliv na jeho podnikatelskou činnost, která by v důsledku toho s vysokou pravděpodobností zanikla. Z judikatury přitom vyplývá, že pokud by pro uspokojení dluhu nepostačovaly prostředky na běžných účtech, ale muselo by dojít i např. k prodeji majetku, tak by došlo k výraznému omezení či zániku ekonomické činnosti daňového subjektu (usnesení NSS z 6. 12. 2018, čj. 3 Afs 114/2018-79).

[5] Exekuce dle § 175 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, by měla sloužit k vymožení najisto postavených nedoplatků. V nyní projednávané věci je však sporné, zda by měl být stěžovateli zcela odpuštěn jeho nedoplatek. Tuto exekuci tedy nelze provést dříve, než Nejvyšší správní soud rozhodne o projednávané kasační stížnosti. V nyní projednávané věci tedy jsou naplněny podmínky § 38 s. ř. s. pro vydání předběžného opatření, jak je vyložila judikatura (pozn. NSS: stěžovatel ve svém návrhu cituje z usnesení NSS z 24. 5. 2006, čj. Na 112/2006-37, č. 910/2006 Sb. NSS).

Vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatel namítá, že prodej majetku na vyjmenovaných listech vlastnictví by vedl k ukončení jeho podnikatelské činnosti. Žalovanému je však z jeho úřední činnosti známo, že stěžovatel vlastní také další nemovité věci. Lze tak pochybovat, zda prodej majetku stěžovatele skutečně povede k ukončení jeho podnikání (žalovaný odkazuje na listy vlastnictví č. XD, XE v kat. území B. a č. XF, XG, XH v kat. území B.). Příkladně zahrada, která je na listu vlastnictví č. XC, nelze dle žalovaného považovat za věc nezbytnou k podnikání. Jejím prodejem nevznikne stěžovateli vážná újma, resp. stěžovatel případnou vážnou újmu blíže nerozvádí. Nedoplatky stěžovatele jsou zajištěny zástavním právem k nemovitosti na listu vlastnictví č. XB, tj. je naplněna možnost vymožení daného nedoplatku. V takovém případě stěžovatel mohl požádat o posečkání daně podle § 156 daňového řádu, což však neučinil.

pokračování

II. Posouzení Nejvyšším správním soudem

Předběžné opatření – obecná východiska

[7] Podle § 38 odst. 1 věty první s. ř. s. platí, že *byl-li podán návrh na zabájení řízení a je potřeba zatímně upravit poměry účastníků pro hrozící vážnou újmu, může usnesením soud na návrh předběžným opatřením účastníkům uložit něco vykonat, něčeho se zdržet nebo něco snášet.*

[8] Předběžné opatření podle § 38 odst. 1 s. ř. s. je výjimečný institut, jehož účelem je zatímni úprava poměrů účastníků soudního řízení, hrozí-li pokračováním dosavadního stavu věcí nebo naopak jejich změnou vážná újma.

[9] Nejvyšší správní soud v usnesení z 20. 10. 2016, čj. 2 Afs 108/2016-96, konstatoval, že správní soudnictví není schopno posoudit zákonnost rozhodnutí správce daně ihned, nýbrž v časovém horizontu zpravidla minimálně několika měsíců. Po tuto dobu je tedy třeba zajistit jednak pokud možno co nejméně narušené fungování daňového subjektu a jeho podnikání, a jednak to, že majetek, který možná bude užít 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.

[10] Nejvyšší správní soud v odkazovaném usnesení dále dovodil, že konkrétní pravidla nakládání majetkem stanovená předběžným opatřením je nutno stanovit vždy s ohledem na návrh některého z účastníků, zpravidla po vyjádření druhého z nich, s přihlédnutím k poměrům daňového subjektu (zejména struktúře majetku a povaze podnikatelské činnosti) a s ohledem na povahu a rozsah daňové povinnosti, jež je předmětem sporu. Lze například zamezit exekučnímu prodeji majetkových hodnot většího rozsahu, u nichž nehrozí jejich zkáza či významný pokles na hodnotě v důsledku běhu času a současně je lze relativně jednoduše (na rozdíl od například hotovosti či peněz na účtech) uchránit před zašantročením před správcem daně a jež daňový subjekt potřebuje ke své činnosti (výrobní zařízení, automobily, provozní zásoby apod.) nebo které jiným způsobem tvoří významnou složku jeho majetku (např. pozemky určené pro budoucí výstavbu, nemovitost, v níž daňový subjekt sídlí apod.). Úplné zastavení daňové exekuce však lze považovat za problematické. V rámci předběžného opatření by v zásadě mělo postačovat pozastavení kroků směřujících k jejímu faktickému provedení tak, aby mohl daňový subjekt nadále provozovat svou podnikatelskou činnost.

Aplikace na nyní projednávanou věc

[11] Jak již stěžovatel upozornil ve svém návrhu, Nejvyšší správní soud přiznal usnesením z 13. 6. 2024, čj. 8 Afs 118/2024-54, odkladný účinek tehdy projednávané kasační stížnosti, v níž stěžovatel brojil proti dani samotné. V tomto usnesení soud konstatoval, že stěžovatel dostatečně konkrétním a individualizovaným způsobem tvrdil, že okamžitá úhrada

požadované částky by pro něj znamenala újmu. Na základě doložených listin shledal (v tehdy projednávaném případě posuzoval i rozvalu a výkaz zisku a ztráty za rok 2023, kdy výsledek hospodaření činil přibližně 180 tis. Kč.), že stěžovatel není schopen uhradit příslušenství daně ve výši okolo 2 mil. Kč (pozn. NSS: tehdy šlo o úrok z prodlení ve výši 1 709 547 Kč a penále ve výši 443 460 Kč) bez toho, aniž by začal rozprodávat svůj majetek. S ohledem na výši příslušenství daně a stěžovatelem doložených údajů o jeho podnikání soud shledal, že rozprodej majetku by měl zásadní dopad na jeho podnikání. Soud také vzal v potaz, že si stěžovatel vzal úvěr, aby mohl splatit jistinu daně. Tyto závěry byly aktuální k době vydání tohoto usnesení, tj. k červnu 2024.

[12] Nyní projednávaným návrhem se soud zabýval v lednu 2025. Oproti tehdy projednávanému řízení doložil nyní stěžovatel výpisy z bankovních účtů, z nichž vyplývá, že jejich celkový účetní zůstatek za období listopad 2024 by měl činit přibližně 300 tis. Kč. Z těchto výpisů také vyplývá, že prostředky na účtech mohou v čase značně kolísat a že stěžovatel splácí svůj úvěr, jímž zaplatil jistinu daně. V tomto ohledu ve svém návrhu uvedl, že mu zbývá doplatit přibližně 290 tis. Kč. Dále stěžovatel doložil vyrozumění žalovaného o úroku z prodlení z 25. 8. 2023, z něž vyplývá, že výše tohoto úroku má činit 1 709 547 Kč. Stěžovatel v návrhu uvádí, že na příslušenství dluží přibližně 2 mil. Kč, což je evidentně hrubý součet úroku z prodlení a penále. Zůstatková cena dlouhodobého obchodního majetku stěžovatele měla k 31. 12. 2023 činit přibližně 600 tis. Kč. Na základě vyjádření žalovaného a jím dodaných listin (výpisů z katastru nemovitostí) vzal soud také v potaz nemovitý majetek stěžovatele. Z listu vlastnictví č. XB (areál stěžovatelova podnikání) vyplývá, že dotčené pozemky jsou zatíženy zástavním právem ve prospěch žalovaného.

[13] Na základě výše uvedeného má Nejvyšší správní soud za to, že stěžovatel nemůže splatit svůj dluh, aniž by nezačal rozprodávat svůj majetek. Při porovnání výše nedoplatku na úroku a hodnoty obchodního majetku či zůstatků na účtech přitom vyplývá, že hodnota těchto prostředků nepokryje výši nedoplatku. Prodej a převedení hodnoty těchto prostředků by tak mohlo vážně ohrozit další podnikatelskou činnost stěžovatele, neboť by vedlo k prodeji potřebných např. stavebních strojů či k převedení peněz potřebných k podnikání, aniž by však uspokojilo celou pohledávku žalovaného.

[14] Pokud jde o prodej nemovitého majetku, tak soud souhlasí s žalovaným v tom, že stěžovatel v rámci svého návrhu neinformoval soud o svém veškerém nemovitém majetku a že např. pozemky na listu vlastnictví č. XC, zapsané v katastru nemovitostí jako zahrada, patrně nemusí sloužit k jeho podnikatelské činnosti. V tomto ohledu soud upozorňuje, že stěžovatel by měl poskytnout úplný popis své majetkové situace, aby nevznikly pochybnosti o důvěryhodnosti jeho tvrzení. Zároveň ale soud konstatuje, že pokud by v průběhu řízení o kasační stížnosti došlo k prodeji tohoto nemovitého majetku, a následně by soud aproboval kasační stížnost a zrušil přezkoumávaný rozsudek nebo i napadené správní rozhodnutí, tak by navrácení do původního stavu bylo obtížné. Tomu však lze předejít tím, že žalovaný vyčká na výsledek tohoto řízení. Jelikož soud nakonec může tuto kasační stížnost aprobovat, tak by žalovaný rovněž měl vyčkat s úhradou této daně postupem podle § 152 daňového řádu.

[15] Tímto usnesením přitom dojde pouze k oddálení případné exekuce. Soud vzal také v potaz, v souladu s výše odkazovanou judikaturou, že díky zástavnímu právu na pozemcích na listu vlastnictví č. XB nemůže stěžovatel odklonit před žalovaným značnou část svého

pokračování

majetku, u které navíc nehrozí její zkáza či výrazný pokles hodnoty. Jak ostatně uvedl sám žalovaný ve svém vyjádření, díky tomuto zástavnímu právu má zajištěnou možnost vymožení daného nedoplatku.

[16] Co se týče argumentu žalovaného, že stěžovatel nevyužil institutu posečkáni daně, tak také touto otázkou se Nejvyšší správní soud již zabýval v usnesení čj. 8 Afs 118/2024-54, v bodě 8. Ačkoliv soud v tehdejších případech připustil, že stěžovatel mohl využít také tento institut daňového řádu, tak rovněž shledal, že v případě stěžovatele nelze hovořit o liknavosti či účelovosti jeho jednání. Dle soudu totiž stěžovatel osvědčil, že mu hrozí újma, již zaplatil jistinu daně a zbývalo mu zaplatit jen příslušenství. V nyní projednávané věci nemá soud důvod se od tehdy vyslovených závěrů odchýlit. Jednak platí, že zákon nepodmiňuje vydání předběžného opatření či přiznání odkladného účinku předchozím vyčerpáním prostředků ochrany v rámci daňových předpisů. Zároveň v nyní projednávané věci stěžovatel osvědčil jemu hrozící újmu, zaplatil jistinu a zbývá mu zaplatit pouze příslušenství, proto soud neshledal, že by stěžovatel jednal liknavě. Tato situace je navíc srovnatelná s tou, kterou se soud zabýval ve svém usnesení z 4. 4. 2018, čj. 2 Afs 83/2018-27. V tomto usnesení (bod 10) Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„liknavost či účelový postup toho, kdo žádá přiznání odkladného účinku žaloby či kasační stížnosti, při uplatnění prostředků ochrany v rámci veřejné správy může být důležitým vodítkem pro soud při rozhodování o návrhu, nicméně samo o sobě nevyužití těchto prostředků nemusí být dostatečným důvodem k nevyhovění tomuto návrhu. Stěžovatel sám pak zmiňuje, že žádá o prominutí příslušenství daně, a dokládá, že daň samotnou již zaplatil. Z jeho jednání tedy v tuto chvíli není patrné, že by byl liknavý či že by návrh na přiznání odkladného účinku podal účelově.“* Situace v nyní projednávané věci je velmi podobná.

[17] Zatímco tedy okamžité zahájení a výkon exekuce by ve vztahu k stěžovateli mohl vážně ohrozit jeho podnikání (i pokud by byl následně v této věci úspěšný), tak ve vztahu k žalovanému pouze dojde k oddálení okamžiku jeho uspokojení (pokud bude v této věci úspěšný). Za takové situace tedy Nejvyšší správní soud rozhodl o vydání předběžného opatření tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto usnesení.

III. Závěr

[18] Účinky omezení založeného předběžným opatřením trvají do dne právní moci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti, pokud soud předběžné opatření předtím sám nezruší či nezmění. Předběžné opatření totiž z povahy věci není institutem statickým, nýbrž naopak dynamickým v tom smyslu, že změní-li se rozhodné skutkové okolnosti, je na místě změnit i obsah předběžného opatření, případně je zcela zrušit (§ 38 odst. 4 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud k tomu zároveň dodává, že vydání předběžného opatření žádným způsobem nepředjímá, jak rozhodne ve věci samé.

[20] Podání návrhu na vydání předběžného opatření podléhá poplatkové povinnosti ve výši 1 000 Kč podle položky 5 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích. Podle § 7 odst. 1 zákona o soudních poplatcích je tento poplatek splatný vznikem poplatkové povinnosti. Povinnost zaplatit soudní poplatek

za podání návrhu na vydání předběžného opatření vzniká dnem právní moci rozhodnutí, jímž bylo o návrhu rozhodnuto a v němž byla navrhovateli uložena povinnost soudní poplatek zaplatit [§ 4 odst. 1 písm. h) zákona o soudních poplatcích]. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto usnesení.

[21] Tento soudní poplatek lze zaplatit bezhotovostně na účet soudu číslo: 3703-46127621/0710, vedený u České národní banky, pobočka Brno. Závazný variabilní symbol pro identifikaci platby je: 1220300225.

[22] O nákladech řízení o předběžném opatření rozhodne Nejvyšší správní soud v rámci rozhodnutí o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 61 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 5. února 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu