

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšera v právní věci žalobce: **R. M.**, zastoupeného JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou se sídlem Krakovská 1392/7, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 7. 2011, čj. 6387/11-1300-501078, čj. 6389/11-1300-501078, a ze dne 28. 6. 2011, čj. 5933/11-1500-505085, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 3. 10. 2012, čj. 59 Af 44/2011 – 90,

t a k t o :

Návrh žalobce na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti **s e z a m í t á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Finanční úřad v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září až listopad roku 2006 rozhodnutími ze dne 23. 9. 2010, čj. 79848/10/187912506336, čj. 79854/10/187912506336, a čj. 79855/10/187912506336. Odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „právní předchůdce žalovaného“) zamítlo rozhodnutím ze dne 27. 7. 2011, čj. 6387/11-1300-501078.

2. Správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2006 až prosinec roku 2007 rozhodnutím ze dne 23. 9. 2010, čj. 79856/10/187912506336, čj. 79857/10/187912506336, čj. 79858/10/187912506336, čj. 79859/10/187912506336, čj. 79860/10/187912506336, čj. 79861/10/187912506336, čj. 79862/10/187912506336, čj. 79864/10/187912506336, čj. 79865/10/187912506336, čj. 79866/10/187912506336, čj. 79867/10/187912506336, čj. 79868/10/187912506336, čj. 79869/10/187912506336. Odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím právní předchůdce žalovaného zamítl rozhodnutím ze dne 27. 7. 2011, čj. 6389/11-1300-501078.

3. Rozhodnutím ze dne 3. 11. 2010, čj. 89714/10/187930500924, správce daně zastavil daňové řízení podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve věci námítky proti postupu pracovníka správce daně. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí právní předchůdce žalovaného zamítl rozhodnutím ze dne 28. 6. 2011, čj. 5933/11-1500-505085.

II.

4. Žalobce napadl uvedená rozhodnutí právního předchůdce žalovaného žalobami u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, který je projednával pod sp. zn. 59 Af 44/2011 a 59 Af 45/2011. Usnesením ze dne 6. 8. 2012, čj. 59 Af 44/2011 – 77, krajský soud spojil tyto věci ke společnému projednání a rozhodnutí s tím, že obě věci nadále budou vedeny pod sp. zn. 59 Af 44/2011.

5. Rozsudkem ze dne 3. 10. 2012, čj. 59 Af 44/2011 – 90, krajský soud zamítl žaloby v části směřující proti rozhodnutím právního předchůdce žalovaného čj. 6387/11-1300-501078 a čj. 6389/11-1300-501078, a odmítl žaloby v části směřující proti rozhodnutí právního předchůdce žalovaného čj. 5933/11-1500-505085.

III.

6. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Současně požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

7. Stěžovatel tvrdil, že právní následky výkonu rozhodnutí by pro něj znamenaly nepoměrně větší újmu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám. Stěžovatel zdůraznil, že správce daně přistoupil k exekuci nemovitého majetku stěžovatele, koná kroky k prodeji jeho majetku. Prodej nemovitosti, kde je umístěno místo podnikání stěžovatele, by pro stěžovatele představovalo nenahraditelnou újmu, došlo by k rozpadu odběratelsko-dodavatelských vztahů, ke zrušení pracovních míst a k ukončení podnikání stěžovatele, které by nebylo možné obnovit. Správci daně naopak nevznikne žádná újma, stěžovatel nemůže s nemovitostmi nakládat. Rozhodnutí o odkladném účinku má dočasnou povahu, správce daně bude moci pokračovat ve výkonu rozhodnutí, až Nejvyšší správní soud rozhodne ve věci. Na nemovitostech vážne zástavní právo soudcovské podle občanského soudního řádu a podle daňového řádu. Stěžovatel uzavřel, že je již nyní zatěžován nezákonným zásahem správce daně a je nucen propouštět zaměstnance a prodávat majetek.

IV.

8. Ve vyjádření k návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti žalovaný uvedl, že stěžovatel požádal o přiznání odkladného účinku vůči rozhodnutím správce daně nadbytečně. Žalovaný připomněl, že stěžovatel požádal také o přiznání odkladného účinku žaloby, krajský soud návrh stěžovatele zamítl. Stěžovatel neprokázal, že jeho finanční a hospodářská situace je natolik nepříznivá, že v ní lze spatřovat hrozbu nenahraditelné újmy, která by převážila veřejný zájem na včasném placení pravomocně vyměřených daní. Obdobné platí i ve vztahu k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Stěžovatel nedoložil svůj návrh podklady o svých majetkových poměrech. Stěžovatelem předložené dokumenty takovými podklady nejsou. Stěžovatel nepřipojil rozhodnutí o zřízení „daňového“ zástavního práva. Jsou-li porovnána čísla jednací rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou a čísla jednací rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty uvedená v předloženém exekučním příkazu na prodej nemovitostí, je zřejmé, že daňová exekuce byla nařízena k vymožení nedoplatku daně z přidané hodnoty za jiná zdaňovací období. Daňová exekuce byla dále nařízena k vymožení nedoplatku na příslušenství k dani z přidané hodnoty – úroku z prodlení a k vymožení nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob včetně příslušenství – úroku z prodlení rovněž za jiná zdaňovací období. Doložení počtu zaměstnanců k různým obdobím nepostačuje ke splnění podmínek pro přiznání odkladného účinku. Žalovaný uzavřel, že stěžovatel neprokázal existenci okolností odůvodňujících nenahraditelnou újmu, a proto nejsou splněny podmínky pro přiznání odkladného účinku.

V.

9. Podle § 73 odst. 2 s. ř. s. soud může přiznat žalobě odkladný účinek, 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. Ve smyslu § 107 s. ř. s. uvedené podmínky platí přiměřeně i pro odkladný účinek kasační stížnosti.

10. Odkladný účinek představuje institut mimořádné povahy. Kasační stížnost proti rozhodnutí soudu ve správním soudnictví není řádným opravným prostředkem, u něhož by bylo možno automaticky očekávat přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti Nejvyšší správní soud prolamuje 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.

11. Odkladný účinek podle § 107 s. ř. s. může být v řízení o kasační stížnosti přiznán a může působit nejen ve vztahu k přezkoumávanému rozhodnutí krajského soudu, ale i přímo ve vztahu ke správnímu rozhodnutí, k jehož přezkumu se vedlo řízení před krajským soudem (viz usnesení ze dne 6. 12. 2005, čj. 2 Afs 77/2005 – 96, č. 786/2006 Sb. NSS, obdobně srov. usnesení ze dne 21. 7. 2011, čj. 5 Afs 35/2011 – 119, nebo ze dne 7. 2. 2012, čj. 9 Afs 1/2012 – 35).

12. Žádost o přiznání odkladného účinku musí být dostatečně individualizovaná a podepřená konkrétními důkazy (viz usnesení ze dne 30. 1. 2012, čj. 8 As 65/2011 – 74), protože stěžovatel nese jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní. Stěžovatel tedy musí dostatečně podrobně a určitě tvrdit, že mu hrozí nepoměrně větší újma, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, v čem tato újma spočívá a jaký je její rozsah. Na podporu svých tvrzení musí stěžovatel navrhnout provedení patřičných důkazů.

13. Nejvyšší správní soud dospěl po zvážení argumentů stěžovatele k závěru, že odkladný účinek kasační stížnosti působící ve vztahu ke správním rozhodnutím nelze v posuzované věci přiznat.

14. Stěžovatel tvrdil, že nenahraditelná, resp. nepoměrně větší újma by mu vznikla zejména provedením exekuce prodejem jeho nemovitého majetku, protože by byl nucen ukončit svoji podnikatelskou činnost a propustit své zaměstnance. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že na jeho majetku vážnou zástavní práva. Stěžovatel předložil zdejšímu soudu exekuční příkaz na prodej nemovitosti čj. 429002/13/2604-25200-506262 vydaný Finančním úřadem pro Liberecký kraj dne 10. 4. 2013, přehled svých zaměstnanců ke dni 31. 12. 2009 a 31. 5. 2013, návrh na nařízení výkonu rozhodnutí zřízením soudcovského zástavního práva pro částku 13 331 729,13 Kč a příslušenství ze dne 27. 6. 2012 podaný Finančním úřadem v Hustopečích a usnesení Okresního soudu v Jablonci nad Nisou čj. 6 E 88/2012 – 13 o nařízení výkonu výkazů nedoplatků zřízením soudcovského zástavního práva na nemovitostech ve vlastnictví stěžovatele.

15. Ve vztahu k tvrzenému a doloženému zřízení soudcovského zástavního práva na nemovitostech stěžovatele je třeba uvést, že tento způsob zajištění daně bez dalšího nemůže představovat onen zákonem předpokládaný výjimečný a závažný stav způsobený výkonem rozhodnutí, který by později nebylo možné odčinit. Tento zajišťovací institut omezuje stěžovatele pouze v možnosti nakládat se svým majetkem, nevede automaticky k prodeji jeho majetku a nebrání mu v dalším výkonu jeho podnikatelské činnosti.

16. Měl-li stěžovatel na mysli, že mu nepoměrně větší újma vzniká kvůli propouštění jeho zaměstnanců, které doložil výpisem zaměstnanců ke dni 31. 12. 2009 a 31. 5. 2013, zdejší

soud mu rovněž nemohl přisvědčit. Stěžovatel dostatečně určitě netvrdil ani neprokázal, že by postupný úbytek zaměstnanců byl způsoben jednáním správce daně nebo byl důsledkem exekučního řízení.

17. Stěžejní argument, o který stěžovatel opřel svůj návrh, spočíval v tom, že nepoměrně větší újma by mu vznikla v důsledku prodeje jeho nemovitostí na základě exekučního příkazu k prodeji nemovitostí. Nejvyšší správní soud neshledal důvodným ani tento argument.

18. Vydal-li Finanční úřad pro Liberecký kraj dne 10. 4. 2013 exekuční příkaz na prodej nemovitosti k vymožení nedoplatku na dani včetně příslušejícího úroku z prodlení, (některá) daňová řízení vedená se stěžovatelem se ocitla ve fázi daňové exekuce. Exekuční příkaz, kterým se nařizuje daňová exekuce, resp. rozhodnutí o odvolání proti exekučnímu příkazu (viz § 178 odst. 4 daňového řádu), je přitom třeba považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto proti němu lze brojit žalobou ve správním soudnictví.

19. Již v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004 – 54, rozšířený senát uvedl, že rozhodnutí o námitkách podle § 73 odst. 8 zákona o správě daní je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. K tomuto závěru dospěl ze dvou důvodů. Prvním východiskem byl názor Ústavního soudu vyslovený v nálezu ze dne 12. 10. 2000, sp. zn. III. ÚS 358/99, podle kterého je daňová exekuce nařízená na majetek daňového dlužníka vážným zásahem do jeho subjektivních práv. Rozhodnutí, kterým se daňová exekuce nařizuje, proto musí být vždy přezkoumatelné soudem ve správním soudnictví. Nutnost soudního přezkumu rozhodnutí ve věcech daňové exekuce vyplývá zejména z čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle kterého z pravomoci soudu nesmí být vyloučeno přezkoumání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny. Provedením daňové exekuce přitom dochází k zásahu přinejmenším do vlastnického práva podle čl. 11 Listiny. Druhý podpurný argument pro přezkoumatelnost rozhodnutí o námitkách vyplývá ze srovnání exekučního řízení vedeného v civilním a daňovém řízení. Právní řád je založen na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti. Byť jsou srovnatelné právní instituty upravené v různých právních předpisech či dokonce v jiných odvětvích, není důvodné je vykládat či aplikovat rozdílně. Ze zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, jednoznačně vyplývá, že rozhodování o výkonu rozhodnutí je zásadně dvojinstanční a projednání odvolání se řídí pravidlem tzv. úplné apelace. Občanský soudní řád navíc v těchto věcech připouští dovolání. K uvedenému rozšířený senát doplnil, že pro výkon daňové exekuce se přiměřeně použije občanský soudní řád (viz § 73 odst. 7 zákona o správě daní).

20. Byť se citovaný rozsudek vztahoval k rozhodnutí o námitkách podle § 73 odst. 8 zákona o správě daní, jeho závěry jsou použitelné i ve vztahu k rozhodnutí o odvolání proti exekučnímu příkazu podle § 178 odst. 4 daňového řádu. Exekučním příkazem, tj. úkonem, kterým se nařizuje daňová exekuce, vydaným podle daňového řádu se totiž rovněž zasahuje do základních práv daňového dlužníka. Občanský soudní řád se v otázce přezkoumatelnosti rozhodování o výkonu rozhodnutí od účinnosti daňového řádu nezměnil, toto rozhodování je stále dvojinstanční. Konečně i daňový řád obdobně jako zákon o správě daní stanovuje pro daňovou exekuci subsidiární použití občanského soudního řádu (viz § 177 odst. 1 daňového řádu). Lze proto uzavřít, že rozhodnutí o odvolání proti exekučnímu příkazu podle daňového řádu je obdobně jako rozhodnutí o námitkách podle zákona o správě daní třeba považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které je samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví.

21. Za této situace nebylo důvodné, aby zdejší soud přiznáním odkladného účinku ve vztahu k dodatečným platebním výměrům zasáhl do exekučního řízení, které není předmětem přezkumu v posuzované věci. Chce-li stěžovatel brojit proti daňové exekuci svého majetku, je třeba,

aby tak učinil ve vztahu k exekučnímu příkazu k prodeji nemovitosti, tj. v linii exekučního řízení (odvoláním podle § 178 odst. 4 daňového řádu), případně v linii na něj navazujícího soudního řízení (žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., případně kasační stížnost podle § 102 s. ř. s.).

22. Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud návrh stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti zamítl.

23. Závěrem Nejvyšší správní soud připomíná, že usnesení o zamítnutí návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti je svou podstatou rozhodnutím předběžné povahy a nelze z něj předjímat budoucí rozhodnutí o věci samé.

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

V Brně 21. června 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu