

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **SANTAL spol. s r. o.**, se sídlem Jiráskova 738, Třeboň, zastoupen Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M., advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 2019, č. j. 61 A 10/2019 - 32, o návrhu žalovaného na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Včasně podanou kasační stížností se žalovaný, jakožto stěžovatel, domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, který výrokem I. uvedeného rozsudku deklaroval, že zásah stěžovatele spočívající v nezákonném zahájení a vedení daňové kontroly vůči žalobci na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 je nezákonný. Výrokem II. napadeného rozsudku krajský soud stěžovateli zakázal, aby dále vedl předmětnou daňovou kontrolu. Výrokem III. pak krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o žalobě.

[2] Stěžovatel v kasační stížnosti mj. navrhl, aby jí Nejvyšší správní soud přiznal odkladný účinek, neboť vyhovění napadenému rozsudku by znamenalo ukončení předmětné daňové kontroly a současně tedy i doměřovacího řízení. Pokud by stěžovatel daňovou kontrolu ukončil a následně byl se svou kasační stížností úspěšný, byl by takový úspěch pouze akademický, neboť daňovou kontrolu by již nebylo možné znovu zahájit, a to kvůli nesplnění podmínek dle § 85 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[3] Žalobce se k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 27. 1. 2020, v němž především s odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 3 As 192/2015 – 34 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, až na dále uváděné usnesení ze dne 29. 1. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019 – 39, jsou dostupná na www.nssoud.cz), uvedl, že předmětný návrh je nepřípustný, neboť možnost přiznání odkladného účinku soudem je vázána výlučně na žaloby proti rozhodnutím správních orgánů, potažmo na řízení o kasačních stížnostech proti rozhodnutím krajských soudů o takových žalobách. Stěžovatel navíc netvrdil ani neprokázal, že by výkon předmětného rozsudku nebo jeho jiné následky pro něj znamenaly nepoměrně větší újmu, než jaká by přiznáním odkladného účinku vznikla žalobci. Dále žalobce s odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne

5. 1. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004 – 49, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2014, č. j. 6 Afs 73/2014 – 56, konstatoval, že stěžovatel svůj návrh odůvodnil toliko ohrožením veřejného zájmu na řádném zjištění a stanovení daně, což samo o sobě nemusí nutně vést ke vzniku nenahraditelné újmy na jeho straně. Případné přiznání odkladného účinku by naopak vedlo ke vzniku újmy na straně žalobce, který by byl nucen vynaložit další výdaje na právní a daňové poradenství i na své zaměstnance v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou. Přiznání odkladného účinku by bylo v rozporu s principy právního státu a právní jistoty.

[4] Na vyjádření žalobce reagoval stěžovatel replikou ze dne 4. 2. 2020, v níž s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2016, č. j. 4 As 217/2015 – 182, publ. pod č. 3415/2016 Sb. NSS, mj. uvádí, že odkladný účinek může být výjimečně přiznán i kasační stížnosti správního orgánu proti rozhodnutí krajského soudu ve věci ochrany před nezákonným zásahem, neboť obsahuje-li výrok rozsudku krajského soudu příkaz nebo zákaz, nelze vyloučit, že návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti může mít reálné opodstatnění a sistance jeho účinku může být v konkrétním případě žádoucí. Judikatura, na kterou žalobce odkazuje, je nepřiléhavá, neboť dopadá na odlišný skutkový i právní stav.

[5] Nejvyšší správní soud předesílá, že již v nedávné době usnesením ze dne 29. 1. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019 – 39, rozhodoval o návrhu na přiznání odkladného účinku ve věci skutkově i právně podobné, jako je nyní posuzovaný případ. V řízení, které vedlo k vydání zmíněného usnesení, se situace lišila toliko formulací výrokové části kasační stížnosti napadeného rozsudku krajského soudu (Městského soudu v Praze), který žalovanému správci daně nejen zakázal, aby pokračoval v daňové kontrole, ale výslovně mu přikázal, aby, dle jeho závěrů nezákonnou, daňovou kontrolu zastavil. I přes tuto odlišnost lze závěry předestřené v uvedeném usnesení Nejvyššího správního soudu přiměřeně vztáhnout rovněž na nyní posuzovanou věc:

„Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Podle § 107 s. ř. s. nemá kasační stížnost odkladný účinek. Soud jej však může na návrh stěžovatele přiznat; § 73 odst. 2 až 5 se použije přiměřeně. Podle § 73 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 107 s. ř. s. lze přiznat odkladný účinek, jestliže by výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí 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.

Jak již dříve Nejvyšší správní soud ve své četné judikatuře konstatoval, soudy ve správním soudnictví poskytují primárně ochranu subjektivním veřejným právům a rovněž institut odkladného účinku je koncipován především jako dočasná procesní ochrana žalobce – účastníka správního řízení – před okamžitým výkonem pro něj nepříznivého rozhodnutí, jsou-li pro to splněny zákonem předepsané podmínky. Situace, kdy bude možno dovozovat vznik nepoměrně větší újmy na straně žalovaného správního orgánu v důsledku rozhodnutí správního soudu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, tak budou nepochybně představitelné na straně žalovaného správního orgánu v poněkud omezenější míře, než jak tomu bude na straně žalobce. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 – 49, publ. pod č. 1255/2007 Sb. NSS, jsou mezi příkladmo uvedenými situacemi relevantními pro udělení odkladného účinku zařazeny případy vrácení řídičského oprávnění duševně choré osobě, vystavení zbrojního průkazů nebezpečnému recidivistovi, nebo také udělení povolení k obchodu s vojenským materiálem zločinnému podniku.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v této věci se nejedná s ohledem na její povahu a skutkové i právní okolnosti o jeden z výjimečných případů, ve kterých je třeba návrhu žalovaného správního orgánu na přiznání odkladného účinku vyhovět.

pokračování

Podle citovaného ustanovení soud při rozhodování o odkladném účinku poměřuje závažnost újmy, která může vzniknout stěžovateli nepřiznáním odkladného účinku, a újmy, která může naopak vzniknout jiným osobám přiznáním odkladného účinku. Možná újma brozící stěžovateli přitom musí být nepoměrně vyšší a zároveň nesmí být přiznání odkladného účinku v rozporu s veřejným zájmem. Odkladný účinek kasační stížnosti má charakter institutu mimořádného, vyhrazeného pro ojedinělé případy. Přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti je prolamována právní moc soudního rozhodnutí, což je zákonem podmíněno splněním stanovených podmínek.

Povinnost tvrdit a prokázat vznik újmy má stěžovatel (viz např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 2. 2012, č. j. 1 As 27/2012 – 32, nebo ze dne 23. 1. 2014, č. j. 6 Ads 99/2013 – 11). K tomu, aby soud mohl o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti rozhodnout, musí stěžovatel konkretizovat, jakou újmu by pro něj znamenal výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí a z jakých konkrétních okolností to vyvozuje.

Stěžovatel svůj návrh opřel v zásadě o argument, že pokud bude muset postupovat v souladu s výrokem napadeného rozsudku, dojde k zastavení daňové kontroly a v této nebude možno s ohledem na restriktce uvedené v § 85 odst. 5 daňového řádu pokračovat, čímž bude zmařeno potenciální stanovení daně i v případě, kdy by kasační stížnost nakonec byla shledána důvodnou, resp. žalobou napadené jednání žalovaného bylo Nejvyšším správním soudem shledáno zákonným.

Podle § 85 odst. 5 daňového řádu nelze opakovat daňovou kontrolu v rozsahu skutečností, které již byly kontrolovány. Výjimky jsou stanoveny pod písm. a) a b) téhož ustanovení a případ, že kontrola byla ukončena z příkazu soudu, který byl následně v kasačním řízení zrušen, pod ně podřadit nelze. Otázkou je, zda by se nutně muselo jednat o kontrolu opakovanou. Pro odpověď je rozhodný výrok II. rozsudku městského soudu, kterým bylo žalovanému přikázáno nejen v kontrole nepokračovat, ale i kontrolu zastavit. Pokud by bylo nařízeno pouze nepokračování v kontrole, bylo by to možné vnímat jako pozastavení kontroly (jakési „zmrazení“ jejího provádění), přičemž v případě zrušení rozsudku městského soudu by bylo možno pokračovat (jednalo by se o tutéž kontrolu). Městský soud ovšem současně přikázal kontrolu zastavit. Nemůže se ovšem jednat o zastavení řízení ve smyslu § 106 daňového řádu, neboť daňová kontrola není řízením, ale postupem; to znamená, že by po zrušení „rozhodnutí o zastavení kontroly“ nepřicházel v úvahu postup podle § 124a daňového řádu. Městský soud blíže neobjasní, co míní zastavením daňové kontroly, a vzhledem k tomu, že nemůže jít o rozhodnutí, může se jednat jen o úkony fakticky ukončující daný postup v části týkající se soudem posuzovaného zdaňovacího období. V každém případě, ať by žalovaný učinil jakýkoliv úkon, jímž by daňovou kontrolu ukončil, po zrušení rozsudku krajského soudu by tento úkon nebyl odstranitelný ani pomínutelný; tj. žalovaný by musel přikročit k opakované kontrole, pro niž by ovšem neměl splněny zákonné podmínky. To nasvědčuje názoru žalovaného.

Na druhé straně nelze pominout, že městský soud vycházel z názoru, že stále probíhající daňová kontrola je ve vztahu k žalovanému zdaňovacímu období nezákonným zásahem. Přiznání odkladného účinku by nebylo jen oddálením ukončení kontroly, ale popřením rozhodnutí jako celku a v podstatě umožněním v pokračování nezákonného zásahu. V tom je třeba přisvědčit žalobci.

Oba dva důsledky jsou závažné, první pro žalovaného, druhý pro žalobce, aniž by bylo jednoznačné, který z nich je nepoměrně významnější než druhý. Nejvyšší správní soud spatřuje řešení v tom, že výrok II. městského soudu obsahuje dva na sebe navazující příkazy, jednak nepokračovat v daňové kontrole, jednak daňovou kontrolu zastavit. Z hlediska zajištění možnosti případného pokračování v daňové kontrole postačí provedení prvního příkazu, který současně chrání žalobce před pokračováním postupu, projednáním výsledků kontroly a doměřením daně. Proto Nejvyšší správní soud přiznal odkladný účinek části výroku II. napadeného rozsudku, a to části příkazující daňovou kontrolu zastavit. To znamená, že žalovaný bude respektovat první příkaz městského soudu a v daňové kontrole nebude pokračovat do doby rozhodnutí o kasační stížnosti.“

[6] Z citovaného usnesení je patrné, že závěr žalobce o nepřípustnosti návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu, jímž bylo vyhověno žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu, je chybný. Tento právní názor vyjádřený v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 3 As 192/2015 – 34, na něž se žalobce odvolával, byl skutečně výslovně překonán již usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2016, č. j. 4 As 217/2015 – 182, publ. pod č. 3415/2016 Sb. NSS, které připomněl stěžovatel.

[7] Na straně druhé lze ve světle citovaného usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019 – 39, přisvědčit žalobci, že stěžovatel neprokázal vznik nepoměrně větší újmy, jež by hrozila jím zastupovanému veřejnému zájmu na řádném výběru daně, ve srovnání s újmou hrozící žalobci v případě pokračování v daňové kontrole, jež byla napadeným rozsudkem krajského soudu shledána nezákonnou. V nyní posuzovaném případě krajský soud stěžovateli zakázal „*dále vést*“ předmětnou daňovou kontrolu. Krajský soud tedy stěžovateli uložil pouze povinnost nepokračovat v provádění předmětné daňové kontroly, nikoliv povinnost kontrolu „*zastavit*“, resp. ji ukončit, jak naopak učinil Městský soud v Praze ve výše citované věci vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 388/2019. Skutečnost, že takový postup (nepokračování ve faktickém provádění daňové kontroly bez nutnosti jejího ukončení) není vyloučen, přitom Nejvyšší správní soud ve svém usnesení ze dne 29. 1. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019 – 39, přímo zmínil: „*Pokud by bylo nařízeno pouze nepokračování v kontrole, bylo by to možné vnímat jako pozastavení kontroly (jakési „zmrazení“ jejího provádění), přičemž v případě zrušení rozsudku městského soudu by bylo možno pokračovat (jednalo by se o tutéž kontrolu).*“ Ačkoliv smysl nyní napadeného rozsudku krajského soudu a rozsudku městského soudu napadeného v citované věci byl bezpochyby stejný, tedy ochrana žalobců v obou věcech před pokračováním nezákonných zásahů žalovaných správců daně v podobě provádění nezákonné daňové kontroly, způsob, jakým bylo tohoto cíle dosaženo, byl v každé z těchto věcí odlišný. V nyní posuzovaném případě krajský soud neuložil stěžovateli povinnost daňovou kontrolu formálně ukončit, ale pouze v ní nečinit další kroky. Je samozřejmé, že daňová kontrola nemůže zůstat takto pozastavena věčně, přičemž logickým vyústěním dané situace bude v případě neúspěchu kasační stížnosti stěžovatele formální ukončení předmětné daňové kontroly, nejedná se však o povinnost založenou napadeným rozsudkem krajského soudu a jeho okamžitý účinek tedy v tomto ohledu nemůže představovat pro stěžovatele (jím zastupovaný veřejný zájem) již zmiňovanou nepoměrně větší újmu ve smyslu § 73 odst. 2 ve spojení s § 107 s. ř. s.

[8] Vzhledem k tomu, že stěžovatel neprokázal splnění již první zákonné podmínky pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, nezabýval se Nejvyšší správní soud vymezenými podmínkami dalšími, jež by musely být pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti splněny kumulativně.

[9] Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud podle § 107 ve spojení s § 73 odst. 2 až 4 s. ř. s. návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti zamítl. Tím Nejvyšší správní soud žádným způsobem nepředjímá své budoucí rozhodnutí o věci samé.

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

V Brně dne 13. února 2020

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu