

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **CZT a.s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 6. 2017, č. j. 30216-2/2017-900000-304.3, č. j. 30216-3/2017-900000-304.3 a č. j. 30216-4/2017-900000-304.3, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 37/2017-116, o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti,

t a k t o :

Kasační stížnosti **se nepřiznává** odkladný účinek.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad Pardubice (dále jen „správce daně“) vydal dne 21. 11. 2007 dodatečné platební výměry č. j. 9203/07-066300-024, č. j. 9204/07-066300-024 a č. j. 9205/07-066300-024 na spotřební daň z tabákového výrobku za zdaňovací období měsíců února, března a dubna 2006. Generální ředitelství cel (dále jen „žalovaný“) rozhodnutími ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-021, č. j. 2677-3/2010-060100-021 a č. j. 2678-3/2010-060100-021 zamítlo odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry změnilo. Proti rozhodnutím žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, které Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011-334, vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil.

[2] Žalovaný, vázán rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Af 6/2011-334, vydal rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, a ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 a č. j. 18073-4/2013-900000-304.3, kterými zrušil dodatečné platební výměry ze dne 21. 11. 2007. Následně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179, zrušil rozsudek č. j. 30 Af 6/2011-334 a věc soudu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v Hradci Králové v dalším řízení rozsudkem ze dne 13. 10. 2015, č. j. 30 Af 6/2011-542, žalobu zamítl.

[3] Správce daně následně vydal platební výměry ze dne 24. 2. 2016, č. j. 12427/2016-90000-31, č. j. 12429/2016-590000-31, č. j. 12432/2016-590000-31; ze dne 7. 3. 2016, č. j. 14667/2016-590000-31, č. j. 14676/2016-590000-31, č. j. 14684/2016-590000-31; a ze dne 20. 4. 2016, č. j. 24007/2016-590000-31, č. j. 24008/2016-590000-31, a č. j. 24011/2016-590000-31. Těmito platebními výměry žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z nedoplatku na spotřební dani za zdaňovací období únor, březen a duben 2006.

[4] Proti výše uvedeným devíti platebním výměřům správce daně podala žalobkyně odvolání. Žalovaný o odvoláních rozhodl třemi rozhodnutími ze dne 16. 6. 2017, č. j. 30216-2/2017-900000-304.3, č. j. 30216-3/2017-900000-304.3 a č. j. 30216-4/2017-900000-304.3. Žalovaný výši penále částečně snížil, přičemž změna výroku se týkala pouze rozhodnutí ze dne 24. 2. 2016, č. j. 12427/2016-590000-31, č. j. 12429/2016-590000-31 a č. j. 12432/2016-590000-31. Odvolání proti ostatním rozhodnutím žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[5] Proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 6. 2017, č. j. 30216-2/2017-900000-304.3, č. j. 30216-3/2017-900000-304.3 a č. j. 30216-4/2017-900000-304.3 se žalobkyně bránila žalobou.

[6] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 5. 2018, č. j. 52 Af 37/2017-71. Tento rozsudek však Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 10. 6. 2020, č. j. 8 Afs 172/2018-125, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Podle kasačního soudu došlo k situaci, v níž vedle sebe existuje dvojice vzájemně rozporných správních rozhodnutí – rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměřům i rozhodnutí žalovaného. Tato skutečnost brání výkonu stanovené daňové povinnosti a je významná také pro otázku stanovení příslušenství daně v podobě penále.

[7] Krajský soud, vázán právním názorem vysloveným kasačním soudem ve zrušujícím rozsudku č. j. 8 Afs 172/2018-125, žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 6. 2017 vyhověl a rozhodnutí zrušil. Krajský soud zrušil také platební výměry správce daně na penále z nedoplatku na spotřební dani a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Při samotném posouzení věci se přitom zabýval pouze námitkou, že správce daně nemohl penále vyměřit z důvodu neexistence rozhodnutí o stanovení daně.

[8] Dodatečné platební výměry žalovaný zrušil rozhodnutími ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013, čímž tyto výměry přestaly existovat. Posuzovaných devět platebních výměřů na penále i navazující tři žalobou napadená rozhodnutí žalovaného tak byla vydána za situace, kdy neexistovala rozhodnutí o stanovení daně. Tímto postupem správní orgány porušily princip akcesority příslušenství daně. Penále jakožto příslušenství daně totiž sleduje osud daně, jak plynulo již z § 58 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. plyne nyní z § 2 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Krajský soud proto dospěl k závěru, že platební výměry na penále z nedoplatku na spotřební dani správce daně neměl vydat.

II. Návrh na přiznání odkladného účinku a vyjádření žalobkyně

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Současně požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Újmu spatřuje především v tom, že orgány celní správy by musely žalobkyni vrátit veškeré zaplacené i vymožené částky, které byly použity k úhradě dlužného penále. Eventuální zpětné vybrání těchto částek na základě případného úspěšného rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci samé by pak bylo s velkou pravděpodobností znemožněno. Správce daně již eviduje žádost žalobkyně o vrácení vratitelného přeplatku, resp. o jeho převedení na úhradu nedoplatků nárokových finančním úřadem. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že úhrada mnohých daňových povinností včetně penále byla provedena z významné části formou exekucí. Případné „obživnutí“ příslušenství v důsledku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v meritu povede k náročnosti nebo přímo nemožnosti znovu takové „obživlé“ rozhodnutí nuceně splnit. Vrácením plateb

penále by byly veškeré finanční částky penále podle žádosti žalobkyně nevratně převedeny na úhradu jiných dluhů a případné zpětné vymožení těchto částek je tak nereálné. Úhrada daně včetně jejího příslušenství je zajištěna zástavním právem na nemovitostech žalobkyně. Na zástavě však vážně více zástavních práv a orgány celní správy nejsou zapsány jako první v pořadí, takže ani tato zástava není jistou zárukou splnění.

[10] Stěžovatel odkázal na věc řešenou Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 8 Afs 17/2013, v níž dříve požádal o odkladný účinek, ale kasační soud návrhu nevyhověl. V důsledku tohoto rozhodnutí stěžovatel vydal výše citovaná rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013, která se dostala do rozporu s „obživlým“ rozhodnutím ze dne 22. 12. 2010, jímž stěžovatel platební výměry změnil. Dále dodal, že kromě vrácení uhrazených částek penále bude v případě nepřiznání odkladného účinku žalobkyni povinen na její osobní daňový účet vyplatit i úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 73 odst. 10 ZSPD, resp. § 254 daňového řádu. Případný požadavek na zaplacení vyplaceného úroku z neoprávněného jednání správce daně, nebude-li vyplacen dobrovolně, pak pravděpodobně vyvolá další soudní spory.

[11] Závěrem návrhu stěžovatel zdůraznil riziko dalších soudních sporů a ještě větší nepřehlednosti celé věci. Přiznání odkladného účinku podle něj současně nebude v rozporu s veřejným zájmem, neboť řádné placení daní nesporně je ve veřejném zájmu. Z tohoto důvodu neshledal ani újmu, která by mohla vzniknout žalobkyni nebo jiným osobám. Finanční prostředky ze zrušených titulů příslušenství daně navíc nemají být vráceny žalobkyni, ale podle její žádosti nevratně převedeny na jiné nedoplatky u odlišných správních orgánů, s navazující nemožností od žalobkyně případně opětovně „obživlé“ příslušenství daně vybrat.

[12] Žalobkyně ve vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku uvedla, že nyní napadený rozsudek krajského soudu, stejně jako rozsudek téhož soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 52 Af 28/2016-411, jímž krajský soud zrušil exekuční příkaz správce daně, se zakládají na závazném právním názoru Nejvyššího správního soudu. Podle kasačního soudu dodatečné platební výměry právně neexistují. Není-li stanovena daňová povinnost, nemůže existovat ani penále či exekuční tituly s daní související. Je to právě žalobkyně, komu vznikla v důsledku nezákonně doměřené spotřební daně újma. Žalobkyně navíc sama požádala, aby z přeplatku byly uhrazeny dosud existující nedoplatky. Dodala, že veřejný zájem na placení daní předpokládá zákonné a vykonatelné rozhodnutí. Dále přiblížila svou žádost o vrácení vratitelného přeplatku, na kterou žalovaný reagoval sdělením a poukazem na přezkumné řízení. Odmítla také tvrzení o „znepřehlednění“ věci, neboť většina soudních rozhodnutí byla učiněna v její prospěch. Závěrem navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti odkladný účinek nepřiznal, neboť se nejedná o situaci vymykající se situacím běžným.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení návrhu a po zvážení všech důvodů a skutečností přednesených stěžovatelem dospěl k závěru, že nejsou naplněny podmínky pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle § 73 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 107 odst. 1 s. ř. s.

[14] Podle § 107 odst. 1 s. ř. s. nemá kasační stížnost odkladný účinek. Soud jej však může na návrh stěžovatele přiznat; § 73 odst. 2 až 5 s. ř. s. se užije přiměřeně. Podle § 73 odst. 2 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.

[15] Z těchto ustanovení vyplývá, že možnost přiznání odkladného účinku kasační stížnosti je ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s. podmíněna kumulativním naplněním dvou objektivních podmínek: 1) výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí by znamenaly pro stěžovatele nepoměrně větší újmu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, a 2) přiznání odkladného účinku kasační stížnosti nebude v rozporu s důležitým veřejným zájmem. Odkladný účinek má charakter institutu mimořádného, vyhrazeného pro ojedinělé případy; je koncipován jako dočasná procesní ochrana stěžovatele jako účastníka řízení před okamžitým výkonem pro něj nepříznivého soudního, resp. správního rozhodnutí (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 6 Azs 163/2015-38). Z textu zákona je možné usuzovat, že odkladný účinek bude zpravidla přiznáván na návrh osoby, která se domáhá ochrany svých veřejných subjektivních práv v postavení žalobce proti správnímu orgánu v postavení žalovaného. Přiznání odkladného účinku na návrh stěžovatele, který je jako správní orgán v postavení žalovaného, tak bude připadat v úvahu pouze ve výjimečných případech.

[16] K otázce pojetí újmy, která má hrozit žadateli o přiznání odkladného účinku, jímž je správní orgán, se vyjádřil rozšířený senát v usnesení ze dne 1. 7. 2015, č. j. 10 Ads 99/2014-58, takto: „Zatímco žalobce bude zpravidla spojovat újmu se svými subjektivními právy, která může okamžitý výkon rozhodnutí krajského soudu skutečně závažně obrozit, žalovaný žádná subjektivní práva nemá. Tím spíše nemůže mít práva, jež by mohla být výkonem napadeného rozsudku či jeho jinými následky obročena. Jeho úkolem je v soudním řízení hájit zákonnost jím vydaného rozhodnutí. Otázka zákonnosti rozhodnutí není důvodem pro přiznání odkladného účinku. Při rozhodování o návrhu na přiznání odkladného účinku soud nijak nepředjímá, jaké bude meritorní rozhodnutí ve věci samé. Výše uvedené neznamená, že odkladný účinek kasační stížnosti nemůže být žalovanému přiznán za žádných okolností. Půjde však o případy výjimečné, kdy odložení účinků rozhodnutí krajského soudu bude podmíněno ochranou důležitého veřejného zájmu, jež obročeni bude v konkrétním případě představovat právě onu nepoměrně větší újmu, než která přiznáním odkladného účinku vznikne jiným osobám a jež nebude v rozporu s jiným veřejným zájmem. Žalovaný musí stejně jako žalobce újmu tvrdit a osvědčit, tj. vysvětlit, v čem tato újma a její intenzita spočívá. [...] Na žalovaného musí být z hlediska tvrzené újmy, její intenzity a jejího osvědčení kladeny stejné nároky jako na žalobce. Újmou žalovaného proto nebude obročeni jakéhokoliv veřejného zájmu, resp. veřejného zájmu v širším slova smyslu, tj. např. zájmu na obecném výběru daní, na jednotném postupu správních orgánů či na procesně hladkém průběhu řízení.“

[17] V nyní projednávané věci stěžovatel svou žádost odůvodnil především tím, že v případě nepřiznání odkladného účinku by byl povinen žalobkyni vrátit veškeré zaplacené i vymožené částky, které byly použity k úhradě dlužného penále. Žalobkyni by byl povinen přiznat též úrok z neoprávněného jednání správce daně. Eventuální zpětné vymožení uhrazených částek považuje za nereálné. Poukázal také na hrozbu protichůdných rozhodnutí ve věci a veřejný zájem na řádném stanovení a vybrání daně.

[18] Nepochybně obecně existuje veřejný zájem na řádné správě daní a jejich včasné a efektivní výběru. Uvedené ovšem neznamená, že lze odkladný účinek žalobám proti rozhodnutím správních orgánů nebo kasačním stížnostem směřujícím proti zrušujícím rozsudkům krajských soudů přiznávat paušálně (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004-49, či rozsudek ze dne 26. 8. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-62). K přiznání odkladného účinku lze v takových případech přistoupit jen ve zcela ojedinělých a z povahy věci závažných situacích. Nejvyšší správní soud v usnesení č. j. 1 Afs 106/2004-49 dovedl, že nelze nenahraditelnou újmu (podle předchozího znění § 73 odst. 2 s. ř. s.) způsobenou stěžovateli – žalovanému správnímu orgánu spatřovat v tom, že tento bude povinen vyplatit žalobci přeplatek na dani. V posledně citovaném rozhodnutí se Nejvyšší správní soud zabýval také povinností úhrady úroku z přeplatku. V této souvislosti poukázal na potřebu dbát na vyváženost práv a povinností daňového subjektu a pravomocí správce daně. Přiznáním odkladného účinku žalovanému správnímu orgánu by soud znevýhodnil daňový subjekt, který

daňovou povinnost splnil. Přiznáním odkladného účinku by i po zrušení rozhodnutí žalovaného byly zadržovány peněžní prostředky vynaložené na úhradu daně, jejíž vyměření soud neshledal v souladu s právem. Daňový subjekt by pak nebyl uspokojen ani úrokem, který mu náleží pro zadržování zaplacené daně bez zákonného podkladu. Stěžovatel nadto bezdůvodně předjímá potenciální komplikace ze strany správních orgánů při vyplácení úroku.

[19] Stejně tak hrozba existence dvou odlišných správních rozhodnutí v téže věci není sama o sobě důvodem pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, ostatně na tuto situaci pamatuje i § 124a daňového řádu. Rozšířený senát v již citovaném usnesení č. j. 10 Ads 99/2014-58 dospěl k závěru, že *„obtěžně řešitelná procesní situace není bezprostředním obrozžením důležitého veřejného zájmu. Dodržení závazného právního názoru a v tomto důsledku pouhá hrozba existence dvou rozhodnutí ve stejné věci, včetně dvou protichůdných hmotněprávních rozhodnutí, nemůže proto pro žalovaného bez dalšího představovat újmu dosahující intenzity požadované pro přiznání odkladného účinku.“* Pokud by totiž postačovala pouhá hrozba existence dvou odlišných rozhodnutí bez dalšího, musel by být odkladný účinek přiznáván téměř ke každé žádosti správního orgánu jako kasačního stěžovatele, jehož rozhodnutí krajský soud zrušil.

[20] Platba penále přitom nemá být vrácena žalobkyni, nýbrž v souladu s její žádostí o vrácení vratitelného přeplatku převedena na úhradu jejích jiných daňových nedoplatků. Přestože se jedná o částku nikoliv zanedbatelné výše, která dosahuje několika milionů korun, nepředstavuje zásadní položku, která by mohla ohrozit fungování státu. I pokud stěžovatel s kasační stížností uspěl a žalobkyně byla povinna částku penále opětovně uhradit, nedošlo by ke znemožnění řádného výběru a správy na úseku daní. V takovém případě by byl stěžovatel povinen vzniklou situaci řešit a v mezích zákona a svých kompetencí činit kroky k tomu, aby žalobkyně příslušenství spotřební daně uhradila. Stěžovatel poukázal na nereálnost opětovného vymožení finančního obnosu od žalobkyně, a to v souvislosti s exekucí, na jejímž základě byla část celkové částky penále vybrána. Opomněl ovšem závazný právní názor kasačního soudu, podle nějž byly exekuční tituly (dodatečné platební výměry) zrušeny. Jinak řečeno, přestaly být aktem, který určuje povinnost zaplatit částku na daňové povinnosti a umožňuje zaplacení dané částky případně vymoci prostřednictvím exekuce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2019, č. j. 3 Afs 132/2017-65).

[21] Vzhledem k tomu, že stěžovatel neprokázal, že výkon či účinky napadeného rozsudku by vedly ke vzniku nepoměrně větší újmy, nezabýval se Nejvyšší správní soud již tím, zda by přiznání odkladného účinku kasační stížnosti nebylo v rozporu s veřejným zájmem, a odkladný účinek kasační stížnosti nepřiznal.

[22] Nejvyšší správní soud závěrem připomíná, že rozhodnutí o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti je svou podstatou rozhodnutím předběžné povahy. Nelze z něj proto dovozovat jakékoli závěry ohledně toho, jak bude rozhodnuto o věci samé (k tomu usnesení ze dne 4. 10. 2005, č. j. 8 As 26/2005-76, č. 1072/2007 Sb. NSS).

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

V Brně dne 3. prosince 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu