



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Mirko Möllen**, se sídlem Barthstrasse 16, Mnichov, Spolková republika Německo, insolvenční správce dlužníka VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, se sídlem Germeringer Str. 1, Krailling, Spolková republika Německo, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 12. 2015, č. j. 44027/15/5100-41458-710158, a ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44274/15/5100-41458-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2018, č. j. 9 Af 43/2016 - 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Specializovaný finanční úřad (dále též „SFÚ“ či „správce daně“) zřídil podle § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), rozhodnutími ze dne 14. 1. 2015, č. j. 8860/15/4000-50715-107911 a č. j. 8877/15/4000-50715-107911, zástavní právo k pohledávce za účelem zajištění daňového nedoplatku ve výši 2 222 918 Kč s příslušenstvím. Odvolání proti těmto rozhodnutím zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 12. 2015, č. j. 44027/15/5100-41458-710158. Rozhodnutím ze dne 14. 1. 2015, č. j. 7455/15/4000-50715-107911, zřídil SFÚ zástavní právo k movité věci za účelem zajištění neuhrazené daně ve výši 39 733 491 Kč s příslušenstvím. Odvolání proti tomuto

rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44274/15/5100-41458-710158.

[2] Žalobce napadl obě tato rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), již se domáhal zrušení prvostupňových i odvolacích rozhodnutí pro nezákonnost či jejich prohlášení za nicotná.

[3] Městský soud žalobu zamítl výše označeným rozhodnutím ze dne 25. 9. 2018. Konstatoval, že v posuzované věci je z rozhodnutí správce daně i z napadeného rozhodnutí zřejmé, že daňovým subjektem, a tedy příjemcem rozhodnutí daňových orgánů, byla vždy zahraniční právnická osoba, nikoli její odštěpný závod. Jako příjemce rozhodnutí musela být tedy označena společnost VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, a to včetně nezbytných údajů, které slouží k její identifikaci. V záhlaví rozhodnutí byl přitom příjemce označen přesným názvem a adresou sídla ve Spolkové republice Německo. Teprve po této identifikaci následuje v záhlaví označení organizační složky, jejímž prostřednictvím zahraniční osoba působí v České republice. Z uvedeného dodatečného údaje tak nelze dovodit, že by za daňový subjekt byla považována toliko organizační složka. Naopak je zřejmé, že následuje-li po slovech „daňový subjekt“ jako první označení zahraniční osoby, nezavdává to jakoukoli pochybnost, že je za daňový subjekt považována právě ona, a to i tehdy, je-li toto označení níže doplněno o identifikaci organizační složky, což je navíc výslovně uvedeno. S ohledem na to nelze shledat, že by rozhodnutí byla nicotná, respektive nezákonná.

[4] Obdobně výše uvedené platí i v případě „přeregistrace“ k dani, jelikož z rozhodnutí o registraci a přidělení DIČ, konkrétně již z označení uvedeného v záhlaví, je dle názoru soudu zřejmé, že jeho příjemcem byla zahraniční osoba, nikoli odštěpný závod. Pokud žalobce shledal nějaké vady rozhodnutí vydaného v řízení o registraci, měl možnost proti rozhodnutí podat odvolání, a pokud by mu nebylo vyhověno, mohl se domáhat přezkoumání rozhodnutí soudem. Pokud tak neučinil, nemůže usilovat o zhojení nedostatku v nyní probíhajícím řízení.

[5] Důvodnou neshledal městský soud ani námitku místní nepřislušnosti SFÚ k vydání platebního výměru. Žalobce mířil pouze na to, že § 11 odst. 2 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon o finanční správě“), který je rozhodný pro určení místní příslušnosti, neužívá ve vztahu k právnické osobě přívlastek „zahraniční“, z čehož dovodil, že se na společnost VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft jakožto zahraniční právnickou osobu dané ustanovení nevztahuje. Městský soud konstatoval, že pokud není v tomto ustanovení užit omezující přívlastek „zahraniční“, znamená to, že se jedná o kteroukoli právnickou osobu založenou za účelem podnikání, která splňuje podmínku dostatečného obrátu a podléhá tuzemským daňovým zákonům, a to bez ohledu na skutečnost, zda jde o právnickou osobu českou nebo zahraniční.

[6] Zástavní právo podle městského soudu řádně vzniklo, neboť všechna tři prvostupňová rozhodnutí ze dne 14. 1. 2015 byla řádně doručena zástupci žalobce, který jej zastupoval na základě platné plné moci. Z rozhodnutí o zástavním právu bylo patrné i to, že za dlužníka je pokládána vždy zahraniční právnická osoba, nikoli její odštěpný závod. Stejně tak je z prvostupňového rozhodnutí zjevné, že zástavní právo je zřizováno k movité

pokračování

věci dlužníka, nikoli jiného subjektu, a pohledávky, které byly zástavním právem zajištěny, byly podle požadavků civilněprávní judikatury specifikovány dostatečně. Žalobce ostatně nezpochybňoval, že by daná pohledávka ve skutečnosti neexistovala či že by mezi ním a poddlužníkem existovaly jiné pohledávky, které by byly s takto specifikovanou pohledávkou zaměnitelné, ani neuváděl, že by mu nebylo zřejmé, o jakou konkrétní pohledávku se jednalo.

[7] Městský soud také neshledal, že by zřízení zástavního práva k movité věci odporovalo § 5 odst. 3 daňového řádu, že by bylo nepřiměřené či že by v rozporu s čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod žalobci znemožňovalo výkon práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost. Zřízení zástavního práva k majetku žalobce byl zákonem předvídaný krok správce daně, který nenařídil k vymožení nedoplatku daňovou exekuci, ale přistoupil toliko k zajištění majetku. Navíc předmětná prvostupňová rozhodnutí byla vydána k zajištění žalobcem neuhrazené daně ve výši několikanásobně převyšující hodnotu zajištěných pohledávek a movité věci.

[8] K otázce podpisu platebního výměru oprávněnou osobou soud shledal, že v případě ověření podpisu dle příslušných vnitřních předpisů, tj. zda jednala osoba oprávněná, se nejedná o provádění nových důkazů ve smyslu § 115 daňového řádu. Jednalo se pouze o ověření skutečnosti, že podepsaná osoba je oprávněná rozhodnutí podepsat. K tomu dále městský soud uvedl, že byly splněny náležitosti dle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Prvostupňová rozhodnutí SFÚ obsahují podpis Mgr. R. S. s uvedením její funkce, přičemž oprávněnost podpisu vedoucí oddělení správy daňových pohledávek vyplývá z čl. 22 odst. 5 písm. f) Podpisového řádu Specializovaného finančního úřadu a jeho územních pracovišť, účinného ke dni vydání prvostupňových rozhodnutí. Podle něj vedoucí oddělení správy daňových pohledávek v rámci své působnosti podepisuje rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Rovněž napadená rozhodnutí o odvolání obsahují elektronický podpis Mgr. M. P., MBA, ředitele Sekce daňového procesu a majetkových daní Odvolacího finančního ředitelství, jehož podpisové oprávnění plynulo z čl. 10 odst. 1 Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství. K procesnímu požadavku žalobce, ať si soud vyžádá organizační dokumenty Finanční správy ČR, soud podotkl, že žalovaný v reakci na žalobní námitky soudu žalobcem označené podpisové řady předložil. Z nich přitom podpisové oprávnění pracovníků finančních orgánů jednoznačně vyplývalo. Soud pak nepovažoval za nezbytné nařizovat ústní jednání toliko k provedení důkazu podpisovými řadami předloženými žalovaným za situace, kdy bylo žalobci doručeno vyjádření žalovaného k podané žalobě, které se na všechny výše uvedené podpisové řady odvolává. Žalobce tak měl možnost na tuto argumentaci žalovaného reagovat, přičemž se však v reakci na uvedený případ soudu svým podáním ze dne 16. 9. 2016 omezil toliko na vyjádření souhlasu s rozhodnutím ve věci bez jednání.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel rozsáhle argumentuje, že v daňovém řízení byla za daňový subjekt považována organizační složka zahraniční právnické osoby, která však

nemá právní osobnost. Z registrace a přeregistrace k dani z přidané hodnoty (DPH), a ostatně i z prohlášení žalovaného v jiných řízeních před městským soudem, je však zřejmé, že správní orgány za daňový subjekt považovaly českou organizační složku, nikoli zahraniční právnickou osobu, jak uvedl městský soud. Správce daně ostatně používal identifikační číslo (IČO) odštěpného závodu jako obecný identifikátor pro účely daní a toto číslo použil i jako daňové identifikační číslo (DIČ). Přidělení DIČ v rozhodnutí o registraci má přitom konstitutivní charakter. Tvrzení městského soudu, že jako daňový subjekt byla evidována zahraniční osoba, tedy odporuje skutečnosti. V jiných případech ostatně orgány Finanční správy ČR běžně jednají se zahraničními právnickými osobami jako s daňovými subjekty. Zahraniční právnické osobě VIKTORIAGRUPPE však žádné DIČ přiděleno nebylo a registrace k dani z přidané hodnoty byla provedena výslovně ve vztahu k organizační složce. Navíc k registraci organizační složky jako daňového subjektu pro účely DPH, kterou provedl tehdejší správce daně (Finanční úřad Praha – západ) a kterou jako důkaz stěžovatel přiložil k žalobě, se městský soud vůbec nevyjádřil, ani z toho nevyvodil žádné závěry, ačkoliv jsou pro posuzovanou věc významné. Rozsudek městského soudu je v této části nepřezkoumatelný, neboť v bodě 17. odkazuje na § 21 a § 24 odst. 3 a 6 daňového řádu, přitom ale opomíjí, že § 24 odst. 6 daňového řádu výslovně stanoví, že hmotněprávní předpis musí svěřit výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní organizační složce – odštěpnému závodu. To ovšem zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nečiní, přesto finanční orgány jako plátce DPH zaregistrovaly výlučně organizační složku, resp. jako obecný daňový identifikátor (DIČ) bylo přiděleno IČ organizační složky. Stěžovatel také žádá, ať si Nejvyšší správní soud vyžádá od žalovaného veškeré daňové registrace ke všem daním od zřízení organizační složky. Tím lze postavit na jisto, koho finanční orgány za daňový subjekt registrovaly, s kým takto jednaly a koho se jejich úkony a rozhodnutí týkaly. Vytýká také městskému soudu, že špatně pochopil, že se nedomáhal přezkoumání rozhodnutí o registraci k daním. Ve skutečnosti jen poukazoval na skutečnosti, které z rozhodnutí o registraci a přeregistraci vyplývají pro účely správného označení daňového subjektu.

[10] Ohledně zřízení samotného zástavního práva tvrdí, že existuje rozpor mezi tím, kdo byl jako daňový subjekt registrován a kdo byl či měl být daňovým subjektem. V rozhodnutí o zřízení zástavního práva k movité věci je daňový subjekt označen DIČ, které patří organizační složce, nikoli zahraniční právnické osobě. Organizační složka však nemohla být zástavním dlužníkem ani zástavcem. Stěžovatel dále vznáší otázku, zda je praktické zřízení zástavního práva k naftě, jelikož se jedná o rychle obchodovatelnou komoditu, která nadto v jeho podnikání představovala jediný zdroj peněz. Uplatnění příslušných omezení i na věci, které slouží k obchodní činnosti stěžovatele, je nepřiměřeným zásahem do jeho práva na podnikání, tudíž správce daně nedostatečně zvážil užití zástavního práva s ohledem na jeho podnikatelskou činnost. V důsledku dlouhodobého skladování navíc došlo ke znehodnocení nafty, což potvrdil i znalecký posudek, nyní se vede před civilními soudy řízení o náhradě škody. Městský soud měl tedy podrobněji zkoumat, proč správce daně přistoupil k tak masivnímu zastavení majetku stěžovatele, zvláště když i městský soud ze své rozhodovací činnosti ví, že došlo k vydání dalších rozhodnutí správce daně týkajících se jiného majetku stěžovatele.

pokračování

[11] Došlo také k porušení procesních práv stěžovatele tím, že rozhodnutí finančních orgánů nebyla správně doručována zahraniční právnické osobě, která nadto byla fakticky v postavení osoby odlišné od daňového subjektu (podle příslušných registrací byla daňovým subjektem v rozporu se zákonem organizační složka a přeregistrace na tom nic nezměnila). Za situace, kdy se předmětné zástavní právo týkalo DPH a daně z příjmů právnických osob, kde osobou povinnou k dani je přímo zahraniční právnická osoba, tudíž mělo být doručováno přímo jí.

[12] Městský soud se navíc nesprávně vypořádal i s obsahem plné moci ze dne 2. 8. 2011. Podle stěžovatele tato plná moc neopravňovala jmenovaného advokáta k zastupování zahraniční právnické osoby v takovýchto věcech. Plná moc byla podepsána vedoucím organizační složky. Tudíž se týkala pouze záležitostí spojených s organizační složkou zahraniční právnické osoby, nikoli zastupování zahraniční právnické osoby ve věcech či činnostech týkajících se přímo zahraniční právnické osoby, což je případ zástavních práv.

[13] Podle stěžovatele městský soud také nesprávně posoudil otázku místní příslušnosti správce daně. Jestliže nebylo postaveno na jisto, kdo byl v dané věci vlastně daňovým subjektem a jako daňový subjekt vystupoval, nelze mít za to, že místně příslušným správcem daně byl právě SFÚ. Zahraniční právnická osoba VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft není daňovým rezidentem. Pokud by zákonodárce chtěl, aby SFÚ vykonával správu i vůči daňovým nerezidentům, výslovně by to v § 11 odst. 2 zákona o finanční správě uvedl.

[14] Stěžovatel také nesouhlasí s posouzením námitky ohledně podpisu rozhodnutí žalovaného oprávněnou osobou. Organizační řád jasně stanoví, že jednat jménem orgánů Finanční správy ČR jsou oprávněni všichni vedoucí zaměstnanci v rámci své působnosti stanovené organizačním řádem. Stanoví tedy, kdo je oprávněn rozhodovat ve správních a daňových věcech za žalovaného, jakož i za SFÚ; jde o ředitele žalovaného, jakož i ředitele SFÚ, za určitých podmínek pak i o jeho zástupce. Jednání Finanční správy ČR je s těmito požadavky v rozporu, jelikož na základě jediného zveřejněného vnitřního předpisu (organizačního řádu, tedy vnitřního předpisu nejvyšší právní síly) ve stěžovateli vznikl legitimní dojem, že rozhodnutí žalovaného byla vydána v rozporu s tímto vnitřním předpisem. Z odůvodnění rozsudku je potom zřejmé, že městský soud prováděl dokazování podpisovým řádem. Dokazování se provádí za přítomnosti účastníků řízení. Městský soud to ovšem nerespektoval. Naopak se obsahem organizačního řádu nezabýval, ačkoli na něj stěžovatel poukazoval na stranách 12 a 13 žaloby ve vztahu k oprávnění příslušných zaměstnanců SFÚ a žalovaného činit v rámci daňového řízení rozhodnutí. Městský soud si měl od žalovaného vyžádat originál organizačního řádu, což neučinil. Pokud navíc ze žalovaných rozhodnutí v kontextu příslušných ustanovení organizačního řádu vyplývá, že rozhodnutí vydala a podepsala jiná úřední osoba než ředitel žalovaného, respektive ředitel SFÚ, pak je naprosto legitimním požadavkem požadovat doložení skutečnosti, že došlo k naplnění podmínek předvídaných organizačním řádem, že žalovaná rozhodnutí vydala a podepsala k tomu oprávněná úřední osoba.

[15] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby rozsudek městského soudu byl zrušen a napadená rozhodnutí žalovaného a SFÚ prohlášena za nicotná, popřípadě aby byla zrušena jako nezákonná a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že daňový subjekt byl na platebním výměru řádně označen uvedením zahraniční právnické osoby. Ze současného uvedení organizační složky, které následovalo až po této identifikaci, nelze dovozovat, že by za daňový subjekt byla považována právě organizační složka. V otázce registrace a přeregistrace se žalovaný plně ztotožnil s městským soudem, který podle něj správně pochopil podstatu stěžovatelovy argumentace. Trvá také na tom, že zástavní právo platně vzniklo, a to řádným doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva stěžovatelovu zástupci, který k tomu byl zplnomocněn. Mezi účastníky ostatně není sporné, že zajištění úhrady daně vyplývalo z činnosti organizační složky daňového subjektu na území České republiky. Žalovaný trvá i na správnosti posouzení místní příslušnosti správce daně, a to s ohledem na naplnění kritéria obratu dle § 11 odst. 2 písm. a) zákona o finanční správě. Stěžovatel dosáhl stanovené výše obratu ve zdaňovacím období roku 2010. Rozhodnutím o změně místní příslušnosti ze dne 19. 1. 2012 se stal od 21. 2. 2012 místně příslušným správcem daně SFÚ. Žalovaný dále uvádí, že organizační řád Finanční správy České republiky, na něž stěžovatel odkazuje, upravuje podpisová oprávnění v čl. 146, v němž je stanoveno, že oprávnění a povinnosti podepisovat dokumenty upravuje podpisový řád. Podstatné v daném případě je, že tyto dokumenty byly městskému soudu předloženy jako součást postoupeného správního spisu a městský soud tak ověřil, že písemnosti byly řádně podepsány oprávněnou osobou. Ostatně i kdyby rozhodnutí správce daně, respektive žalovaného, byla podepsána neoprávněnou úřední osobou, nemělo by to za následek nezákonnost ani nicotnost těchto rozhodnutí. Ze všech těchto důvodů navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud považuje na tomto místě za vhodné vyjádřit se v kontextu aktuální judikatury nejprve k oprávnění insolvenčního správce zahraničního dlužníka vystupovat v projednávané věci v roli žalobce. Dne 10. 7. 2018 totiž vydal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudek č. j. 4 As 149/2017 - 121, publ. pod č. 3767/2018 Sb. NSS, ve kterém dospěl k závěru, že „[s]kutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.“ Dále vyslovil, že je tedy „zřejmé, že pokud rozhodnutí o úpadku nemá mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, nemůže mít ani vliv na procesní postavení dlužníka v rámci tohoto soudního řízení. Dlužník tedy je (či se může stát) i nadále účastníkem řízení ve správním soudnictví a má plné oprávnění v něm činit veškeré procesní úkony.“

[18] S aplikací těchto závěrů rozšířeného senátu na sérii kasačních stížností nyní posuzovaného stěžovatele se již zdejší soud vypořádal v bodech [16] až [19] rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3 Afs 1/2017 - 71, na něž v tomto odkazuje. Zde konstatoval, že insolvenčnímu správci nemůže být v nyní posuzovaném případě upřena možnost podat

pokračování

proti napadeným rozhodnutím žalovaného správní žalobu, a byl tedy aktivně legitimován k podání žaloby.

[19] Nejvyšší správní soud poté posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že podstatnou částí námitek vznesených v kasační stížnosti se již zabýval v rozsudcích ze dne 27. 4. 2018, č. j. 4 Afs 33/2018 - 66, ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 - 75, publ. pod č. 3758/2018 Sb. NSS, ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018 - 76, či ze dne 11. 9. 2018, č. j. 4 Afs 194/2018 - 69. Jelikož nyní rozhodující senát neshledal žádný důvod se od závěrů vyslovených v těchto rozsudcích odchýlit, vycházel z nich také v posuzovaném případě. Stěžovatel sice poukázal na to, že podrobný rozsudek č. j. 9 Afs 69/2017 - 75 je nyní přezkoumáván Ústavním soudem, samotné podání ústavní stížnosti a trvající posuzování tohoto rozsudku Ústavním soudem však jeho závaznost nijak nezpochybňují; tu by zpochybnilo až jeho případné zrušení Ústavním soudem.

[22] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce nicotnosti rozhodnutí finančních orgánů, jejíž vyslovení se stěžovatel domáhá v petitu kasační stížnosti. V projednávané věci nejsou splněny podmínky § 105 odst. 2 daňového řádu. Nejedná se o případ, kdy by k vydání rozhodnutí nebyl správce daně vůbec věcně příslušný, ani rozhodnutí netrpí vadami, které by je činily zjevně vnitřně rozpornými nebo právně či fakticky neuskutečnitelnými, ani nedošlo k jejich vydání na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.

[23] Ve vztahu k subjektivitě organizační složky Nejvyšší správní soud uvádí, že organizační složka je pouze určitou částí obchodního závodu podnikatele a jako taková nemá právní osobnost. V některých případech daňový řád přiznává organizační složce zahraniční právnické osoby určitá procesní práva, čímž ji však nevyjímá z rámce útvarů bez právní osobnosti. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že některé hmotněprávní daňové předpisy přiznávají organizační složce pozici, která jde nad rámec jejího procesního postavení a dokonce ji někdy staví do pozice daňového subjektu. Tento závěr potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2016, č. j. 8 Afs 179/2015 - 47, podle kterého „[v] *daňovém právu není neobvyklé, že jako osoby zúčastněné na řízení (daňové subjekty) vystupují subjekty, které nemají právní subjektivitu v pravém slova smyslu (např. stále provozovny zahraničních daňových rezidentů či plátcovy pokladny).*“

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňovým subjektem a příjemcem rozhodnutí finančních orgánů byla vždy zahraniční právnická osoba, nikoli její organizační složka (odštěpný závod). Jako příjemce rozhodnutí byla označena společnost VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, se sídlem Germeringer Str. 1, Krailling, Spolková republika Německo, tedy včetně nezbytných údajů sloužících k její identifikaci. Zmíněný závěr potvrzuje skutečnost, že v záhlaví rozhodnutí je vždy příjemce označen přesným

názvem, adresou sídla ve Spolkové republice Německo s tím, že po uvedené identifikaci následuje v záhlaví označení organizační složky, jejímž prostřednictvím zahraniční právnická osoba působí v České republice. Z takto doplněného údaje nelze činit závěr, že za daňový subjekt byla považována toliko organizační složka. Jestliže je v kolonce „daňový subjekt“ uvedeno jako první označení zahraniční právnické osoby, je zřejmé, že za daňový subjekt je považována právě tato osoba, a to i v situaci, kdy na toto označení navazuje identifikace organizační složky. Podle Nejvyššího správního soudu finanční orgány řádně komunikovaly se zahraniční právnickou osobou a napadená rozhodnutí vydaly přímo ve vztahu k ní.

[25] Totéž platí i v případě „přeregistrace“ k dani. Z rozhodnutí ze dne 9. 3. 2012 o registraci, resp. „přeregistraci“ k DPH a přidělení nového DIČ, je zřejmé, že jeho příjemcem byla zahraniční právnická osoba. Skutečnost, že SFÚ přidělil zahraniční právnické osobě DIČ, které odpovídá IČ její organizační složky bez úvodních písmen CZ, neznámá, že by k DPH byla zaregistrována přímo organizační složka samotná. Pro přesnost je možno zopakovat, že pokud zahraniční právnická osoba spatřovala nějaké vady rozhodnutí vydaného v řízení o registraci, měla se bránit proti zmíněnému rozhodnutí pomocí odpovídajících opravných prostředků. V současném řízení nelze namítat nedostatky registračního řízení, jak ostatně uvedl již městský soud. Ten ve svém rozsudku netvrdil, že se změny rozhodnutí o registraci stěžovatel domáhá; pouze uvedl, že pokud je s těmito rozhodnutími stěžovatel nespokojen, domáhat se jí měl. Není tedy pravda, že by městský soud nesprávně pochopil žalobní petit a domníval se, že se stěžovatel žalobou domáhá přezkumu rozhodnutí o registraci. Městský soud naopak zcela korektně uvedl, že daňová správa evidentně jednala se zahraniční právnickou osobou jako s dlužníkem, nadto pak poznamenal, že pokud snad stěžovatel vidí nějaké vady v rozhodnutích vydaných v registračním řízení, mohl se těchto vad domáhat samostatnými opravnými prostředky. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje.

[26] Pokud stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, jakým způsobem odkazuje v bodě 17. na § 21 a § 24 odst. 3 a 6 daňového řádu, je třeba připomenout, že v bodě 17 městský soud teprve rekapituloval obsah rozhodnutí žalovaného. Na stěžovatelem uváděná ustanovení poukazoval městský soud pouze v bodě 48. svého rozsudku, kde je ovšem uváděl pouze jako příklady ustanovení, v nichž daňový řád přiznává organizační složce zahraniční právnické osoby určitá procesní práva.

[27] K otázce stěžovatelem uváděných důsledků používání identifikačního čísla odštěpného závodu se již zdejší soud dostatečně vyjádřil v bodech [47] a [48] rozsudku č. j. 9 Afs 69/2017 - 75: „[47] Na tom, že jako daňový subjekt byla označena zahraniční právnická osoba, nemůže nic změnit ani to, že k jejímu označení bylo použito též DIČ odvozené od IČO odštěpného závodu daňového subjektu. Je pravdou, že podle § 130 odst. 1 a 3 daňového řádu platí, že daňové identifikační číslo je tvořeno kódem ‚CZ‘ a kmenovou částí, kterou tvoří obecný identifikátor. Tím je v případě právnických osob identifikační číslo. Podle § 49 písm. a) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, se IČO přiděluje i odštěpnému závodu. Lze tedy souhlasit, že daňovému subjektu mělo být přiděleno DIČ odlišné.“

pokračování

[48] *S ohledem na jasné označení daňového subjektu jako zahraniční právnické osoby uvedením jejího názvu a sídla nemohlo být použito nepřesně vytvořeného DIČ, které se formálně vztahovalo k organizační složce, pro daňový subjekt zavádějící. Nepřesné uvedení DIČ by mohlo být pro daňový subjekt zavádějící jen při kumulaci dalších nepřesností při označení daňového subjektu nebo chybném doručování, tak že by skutečně nebylo zřejmé, komu je povinnost ukládána (například by byl i pozměněný název či adresa daňového subjektu).“*

[28] Na tomto názoru soud trvá i nadále, takže není důvod, aby si vyžadoval od žalovaného veškeré daňové registrace ke všem daním od zřízení organizační složky, jak stěžovatel požaduje v kasační stížnosti.

[29] Tyto závěry mají jednoznačné důsledky i pro kasační námitky týkající se údajně nesprávného doručování rozhodnutí finančních orgánů a nedostatečné plné moci udělené advokátovi.

[30] Co se týče doručování, podle § 45 odst. 1 daňového řádu platí: „*Právnické osobě se doručuje na adresu jejího sídla. Zahraniční právnické osobě se doručuje na adresu sídla pobočky nebo jiné organizační složky jejího obchodního závodu zřízené v České republice, týká-li se písemnost činnosti této pobočky nebo jiné organizační složky.*“ S otázkou doručování ve stěžovatelově případě se již zdejší soud vypořádal v bodech [51]–[53] rozsudku č. j. 9 Afs 69/2017 - 75, kde také uvedl: „*Je odpovědností osob činných v odštěpném závodu, zejména jeho vedoucího, aby písemnosti správce daně, které se týkají činnosti odštěpného závodu, předal osobám odpovědným za jejich vyřízení v rámci zahraniční právnické osoby, jíž je odštěpný závod pouhou součástí. Je záležitostí vnitřní organizační struktury daňového subjektu, kdo tyto osoby budou. Není vyloučeno, aby těmito úkony byl pověřen i vedoucí odštěpného závodu nebo jiná osoba, která v něm působí. Žádné předávání do zahraničí by v takovém případě nebylo vůbec nutné. Pokud k předání příslušných písemností oprávněným osobám nedoručí, lze to klást k tíži pouze vedoucímu odštěpného závodu nebo jím pověřeným osobám. Naopak to nelze klást k tíži správci daně, minimálně v tom případě, kdy řádně označí daňový subjekt, tak jako tomu bylo v nyní posuzované věci.*“

[31] Co se týče údajně nedostatečné plné moci a důsledků pro platnost doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva, stěžovatel fakticky nijak nepolemizuje s konkrétními argumenty vyjádřenými městským soudem v bodě 66. jeho rozsudku, pouze vyjadřuje, že s nimi nesouhlasí, ale nenabízí konkrétní protiargumenty. Nejvyšší správní soud proto pouze vyjadřuje souhlas s názorem městského soudu, že z předmětu a rozsahu plné moci datované dne 2. 8. 2011 (viz písemnost č. 10 založená pod tímto pořadovým číslem v obou správních spisech) plyne oprávnění jmenovaného advokáta zastupovat zahraniční osobu v daných věcech, které souvisely s činností organizační složky, jakkoli ta v daném případě nevystupovala jako daňový subjekt. Uvedený advokát tak byl na základě předmětné plné moci udělené za zahraniční osobu vedoucím organizační složky rovněž oprávněn převzít písemnosti, které mu byly v těchto věcech doručovány, a zástavní právo proto platně vzniklo.

[32] S otázkou přiměřenosti samotného zřízení zástavního práva se v jiném, ovšem skutkově obdobném, stěžovatelově případě vypořádal zdejší soud v bodech [17]–[19]

rozsudku ze dne 21. 11. 2018, č. j. 6 Afs 128/2018 - 49, kde shledal, že postup finanční správy nebyl neproporcionální za situace, kdy ke zřízení zástavního práva došlo z důvodu, že stěžovateli byla stanovena povinnost uhradit na daních částku v řádech milionů korun, stejně jako v nyní projednávaném případě. Připomněl přitom, „že zřízení zástavního práva plní v první řadě zajišťovací funkci, tudíž omezení daňového subjektu v této fázi daňového řízení jsou minimální. K podstatnému omezení práv daňového subjektu (a to zejména vlastnického práva) by mohlo dojít teprve až v navazující fázi výkonu zástavního práva.“ Co se týče údajných důsledků následného dlouhodobého skladování nafty, ty nemohou z povahy věci zpochybnit zákonnost samotného rozhodnutí o zřízení zástavního práva, ostatně stěžovatel sám uvedl, že škoda, která mu skladováním měla vzniknout, je projednávána v soukromoprávním řízení, takže zdejšímu soudu nepřísluší se k ní jakkoli vyjadřovat.

[33] Nejvyšší správní soud se dále ztotožnil se závěrem městského soudu, že SFÚ byl podle § 11 odst. 2 písm. a) zákona o finanční správě příslušný k vydání rozhodnutí (věcně i místně). Byly totiž naplněny podmínky výše obratu a založení za účelem podnikání. Ostatně SFÚ je zaměřen právě na agendu specifických subjektů, s nímž se pojí i vyšší náročnost výkonu správy daní, což se týká i zahraničních daňových subjektů. V detailech pak Nejvyšší správní soud odkazuje na body [81]–[86] rozsudku č. j. 9 Afs 69/2017 - 75, kde se zdejší soud touto otázkou podrobně zabýval.

[34] Stěžovatel dále polemizuje i s tím, jak se městský soud vypořádal s námitkou podpisu rozhodnutí správce daně osobou neoprávněnou. Současně kritizuje, že soud dokazoval mimo jednání. Nejvyšší správní soud stejně jako v rozsudcích č. j. 9 Afs 69/2017 - 75 a č. j. 10 Afs 113/2018 - 76 konstatuje, že městský soud pochybil, pokud pro svůj závěr o oprávnění úředních osob podepsat napadená rozhodnutí použil Podpisový řád Odvolacího finančního ředitelství, který nebyl součástí původního správního spisu (byl do něj žalovaným vložen teprve pro účely soudního řízení), aniž by jeho obsahem provedl důkaz. Obsah daného podpisového řádu není skutečností obecně známou, ani se nejedná o právní předpis uveřejněný nebo oznámený ve Sbírce zákonů České republiky, což jsou výjimky z povinnosti provádět dokazování (§ 121 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.). Aby však tato vada byla důvodem pro zrušení rozsudku městského soudu, musela by mít alespoň potenciální vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[35] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 6. 2015, č. j. 10 As 1/2014 - 187, dospěl k následujícímu závěru: „Správní orgán je tedy povinen mít transparentní pravidla pro zastoupení při podpisu rozhodnutí, účastník řízení může zpochybnit, že buď neexistovala, nebo v jeho věci nebyla dodržena. Musí však přednést relevantní tvrzení o v úvahu přicházejících pochybnostech.“ Obdobně jako ve věci č. j. 9 Afs 69/2017 - 75 stěžovatel v žalobě žádá relevantní tvrzení o nezákonnosti podpisu nevznést, ale pohyboval se pouze v rovině obecných spekulací a hypotéz. I pokud by tedy městský soud z Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství nevycházel, musel by dospět ke stejnému závěru o nedůvodnosti žalobní námitky pro její naprostou vágnost. Je proto nadbytečné zabývat se i tvrzeným rozporům mezi Podpisovým řádem Odvolacího finančního ředitelství a organizačním řádem Finanční správy ČR, neboť žaloba zůstala jen v rovině spekulací. Za této situace nebylo ani nezbytné, aby si městský soud vyžádal organizační řád Finanční

pokračování

správy ČR, jak stěžovatel požadoval na straně 12 žaloby, neboť i pohledem tohoto stěžovatelem citovaného organizačního řádu jsou jeho obavy ohledně oprávnění osoby vydat napadaná rozhodnutí čistě spekulativní a shodné s argumentací podpisovým řádem. Ostatně městský soud vycházel z vyjádření žalovaného k žalobě, kde uvedl, že organizační řád Finanční správy České republiky č. j. 41392/15/7400-00180 upravuje podpisová oprávnění v čl. 146, v němž je stanoveno pouze to, že oprávnění a povinnosti podepisovat dokumenty upravuje podpisový řád. K němu stěžovatel již v bodě 82 žaloby přiznal, že podpisový řád měl k dispozici, neboť jej získal v jiném soudním řízení. Stěžovatel tak měl i v řízení před městským soudem možnost na toto tvrzení žalovaného reagovat. Byť k tomu nedostal příležitost při jednání (jehož konání ovšem mohl navrhnout), mohl samozřejmě reagovat replikou, eventuálně se domáhat předložení uvedených dokumentů. Pochybení městského soudu proto nemohlo mít vliv na rozhodnutí ve věci samé.

[36] Nejvyšší správní soud dále v souladu s městským soudem konstatuje, že jak rozhodnutí správce daně, tak rozhodnutí žalovaného, jsou podepsána v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu a v obou případech byla podepsána v souladu s podpisovým řádem. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek městského soudu, s jehož hodnocením se ztotožňuje.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[37] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1, věty druhé, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[38] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

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

V Brně dne 17. ledna 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu