



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Mirko Möllen**, advokát, se sídlem Barthstraße 16, Mnichov, Spolková republika Německo, insolvenční správce dlužníka VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, se sídlem Germeringer Straße 1, Krailling, Spolková republika Německo, zastoupen JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 3. 2018, č. j. 31 Af 84/2014 - 332,

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 d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutími ze dne 24. 10. 2014, č. j. 52305-4/2014-900000-302, a č. j. 52306-2/2014-900000-302, žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání společnosti VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft - organizační složka (dále jen „organizační složka“) a potvrdil zajišťovací příkazy Celního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“ nebo „celní úřad“) ze dne 19. 9. 2014, č. j. 53400/2014-550000-11 a č. j. 53398/2014-550000-11, kterými byla organizační složce uložena povinnost zajistit ve prospěch správce daně úhradu dosud nestanovené spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2014 a září 2014.

[2] Dne 8. 12. 2014 byla u společnosti VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft se sídlem ve Spolkové republice Německo (dále jen „zahraniční právnická osoba“), která zřídila organizační složku a prostřednictvím ní podniká na území České republiky, nařízena předběžná insolvenční správa. Okresní soud ve Wilhelmu usnesením ze dne 1. 2. 2015 u této společnosti zahájil hlavní insolvenční řízení. Insolvenčním správcem byl ustanoven Mirko Möllen.

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedeným rozhodnutím žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 29. 10. 2015, č. j. 31 Af 84/2014 - 87, vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného i jim předcházejících rozhodnutí celního úřadu. Tento rozsudek krajského soudu Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 3. 2016, č. j. 8 Afs 179/2015 - 47, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud spojil tuto kauzu s dalšími žalobami téhož účastníka, spor dále vedl pod sp. zn. 31 Af 83/2014 a rozsudkem ze dne 30. 6. 2016, č. j. 31 Af 83/2014 - 152, žaloby zamítl. V následném řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 5. 2017, č. j. 9 Afs 214/2016 - 166, zrušil rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 83/2014 - 152 pro dílčí nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud zejména kritizoval krajský soud za spojení všech osmi žalob ke společnému projednání, čímž došlo k pominutí části žalobních námitek, které buď souvisely s nedůvodnou hlavní námitkou nesprávného označení příjemce rozhodnutí, nebo v žalobách stály samostatně, a měly být tedy samostatně i vypořádány. Dále vytkl krajskému soudu, že při posuzování otázky oprávněnosti vydat a podepsat jednotlivá napadená rozhodnutí vycházel pouze z jednoho správního spisu. Krajský soud řádně nevypořádal ani výtku, s kým a v jaké věci byly celní orgány jako s daňovým subjektem oprávněny při správě spotřebních daní jednat (zda vedoucí organizační složky byl oprávněn jednat jménem zahraniční právnické osoby). Tato otázka je odlišná od sporu ohledně nepřesného označení daňového subjektu.

[4] Krajský soud v dalším řízení vyloučil ze společného řízení mj. nyní projednávanou věc k samostatnému projednání. V nyní napadeném rozsudku ze dne 22. 3. 2018, č. j. 31 Af 84/2014 - 332, krajský soud převzal část závěrů, které Nejvyšší správní soud učinil v předcházejícím řízení, a opětovně posoudil část námitek, které poprvé pominul, resp. kterými se nezabýval dostatečně. Krajský soud uvedl, že „[z] výpisu z obchodního rejstříku (...) vyplývá, že organizační složka žalobce je v tomto rejstříku zapsána jako odštěpný závod, přičemž vedoucím odštěpného závodu byl pan L. N. Dle daňového řádu se tedy jedná o plnohodnotný právní subjekt pro daňové řízení. Přitom nelze samozřejmě zpochybnit, že dlužník je právnickou osobou, nicméně v daňovém řízení vedeném na našem území byl oprávněn jednat za tento daňový subjekt vedoucí organizační složky. Rozsah jednání vedoucího není v obchodním rejstříku nikterak omezen a žádné omezení rovněž žalobce ani v samotné žalobě ani při nařízených jednáních nezmínil, takže nelze mít pochyb o tom, že vedoucí odštěpného závodu byl oprávněn právnickou osobu zastupovat a pokud žalovaný a potažmo i prvoinstanční správní orgán jednali s vedoucím odštěpného závodu, lze považovat takový postup za souladný se zásadami daňového řízení i samotným daňovým řádem. Nelze přisvědčit žalobní námitce, že správce daně byl vůči žalobci nečinný, když komunikoval s odštěpným závodem.“ Krajský soud dále konstatoval, že „celní orgány splnily zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. (...) V napadených rozhodnutích žalovaný podrobně popsal, co vyvolalo u celního úřadu odůvodněnou obavu, že dosud nestanovená spotřební daň za

pokračování

zdaňovací období srpen 2014 a září 2014 bude v době její vymahatelnosti nedobytná. Jednalo se o tyto okolnosti: 1. dlužník ani na výzvu neuhradil splatnou spotřební daň za zdaňovací období červenec 2014, 2. dlužník má evidován nedoplatek v řádech desítek milionů u Specializovaného finančního úřadu, 3. dlužník neplní termíny předkládání potřebných dokumentů, 4. u dlužníka bylo zahájeno řízení ve věci odnětí povolení k provozování daňového skladu, 5. nemovité věci ve vlastnictví dlužníka jsou zatíženy zástavním právem, 6. dlužník byl na základě zprávy o provedení komplexní finanční analýzy shledán finančně nestabilním. Z napadených rozhodnutí je tak zřejmé, že obava, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, byla ze strany celního orgánu odůvodněná. Obavy uvedené pod body 1. až 5. jsou natolik dostačující, že nemohou být vyvráceny námitkou žalobce ohledně obecných údajů uvedených ve Zprávě o provedení komplexní finanční analýzy. Uvedenou námitku lze sice považovat za důvodnou, nicméně ve světle ostatních argumentů za zcela nepodstatnou a neschopnou vyvrátit odůvodněnost obavy celního úřadu.“

III.

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu v zákonné lhůtě obsáhlou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V ní jednak opakuje žalobní námitky, jednak polemizuje s názorem krajského soudu. Mimo jiné uvádí, že pokud zahraniční právnická osoba měla postavení daňového subjektu, byla to přímo ona, s kým měly celní orgány jednat. Nejen z označení příjemce na žalovaných rozhodnutích a zajišťovacích příkazech, ale i z jejich výrokových částí, odůvodnění a dalších okolností vyplývajících ze spisu a důkazů předložených stěžovatelem v soudním řízení, je zřejmé, že pro celní orgány byla organizační složka daňovým subjektem, provozovatelem daňových skladů, právnickou osobou, ale také distributorem pohonných hmot. Zahraniční právnická osoba jakožto zřizovatel organizační složky stála zvlášť. S jejím postavením celní orgány nespojovaly žádná zvláštní práva a povinnosti. Zahraniční právnická osoba tak byla pro celní orgány ve věci plátcovství spotřební daně, provozování daňových skladů atd. subjektem, jehož se tato problematika netýká. Podle žalovaného nemohla mít o tomto svém postavení pochybnosti ani organizační složka.

[6] V závěru kasační stížnosti stěžovatel stručně shrnul, že napadený rozsudek je nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky co do (I) osoby, která měla být účastníkem řízení a o jejíž právech a povinnostech bylo rozhodováno, a osoby, která byla za příjemce obou rozhodnutí označena ve vztahu k těmto právům a povinnostem v kontextu výroků a odůvodnění rozhodnutí, obsahu správního spisu a provedených důkazů, a vůči níž tato rozhodnutí směřovala; a dále týkající se posouzení (II) doručení zajišťovacích příkazů, (III) místní příslušnosti správce daně, (IV) oprávnění jednat jménem subjektu a (V) splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Dále namítl důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť (I) nebylo jednáno se subjektem, který jediný mohl být plátcem spotřební daně, daňovým subjektem, provozovatelem daňového skladu, (II) není zřejmé, o právech a povinnostech koho bylo rozhodováno, neboť podle právní úpravy mohla být daňovým subjektem jen (zahraniční) právnická osoba nebo fyzická osoba, z obsahu žalovaných i zajišťovacích příkazů, správního spisu a provedených důkazů, jakož i vyjádření celních orgánů je však očividné, že tímto subjektem byla výlučně organizační složka, (III) není zřejmé, s kým bylo v řízení před správním orgánem jednáno a komu bylo doručováno, jakož i kdo a co vše bylo předmětem posouzení pro naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, ačkoliv podle kasačního soudu měla být

daňovým subjektem zahraniční právnická osoba, to však z obsahu správního spisu, žalovaných rozhodnutí i zajišťovacích příkazů a z provedených důkazů nevyplývá, v důsledku toho byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem, (IV) řízení vedl celní úřad, který k tomu nebyl místně příslušný, jelikož generální ředitelství cel provedlo delegaci na správce daně z místně nepřislušného celního úřadu. Konečně vytýká krajskému soudu nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, neboť (I) krajský soud pouze paušálně konstatoval, že navrhovanými a provedenými důkazy stěžovatel nevyvrátil závěr krajského soudu (odst. 50 napadeného rozsudku), už ale neuvedl, co z těchto důkazů (ne)vyplývá, ani je nijak nekonkretizoval, (II) neprovedl důkaz výsledkem vedoucího organizační složky, který mohl poskytnout komplexnější informace a pohled na poměr celních orgánů a organizační složky, (III) měl přezkoumat, zda povinnost poskytnout (do)zajištění na daňový sklad mělo vliv na vydání zajišťovacích příkazů, když zde nebylo důvodu pro poskytnutí zajištění podle § 58 odst. 6 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), třebaže existovala rozhodnutí, která uložila povinnost takové (do)zajištění poskytnout, v důsledku čehož docházelo k zbytečnému odčerpávání peněžních prostředků, (IV) v kontextu celého případu vyvodil nesprávné závěry z důkazu uvedeného v odst. 57 rozsudku (odpověď celních orgánů ze 17. 12. 2009 uveřejněná na webových stránkách Celní správy ČR), který předložil stěžovatel, (V) zatížil řízení zmatečností, neboť některé důkazy provedl, jiné jen konstatoval; dohodu o narovnání a znalecký posudek provedl, ale vůbec z nich nevyvodil závěry; tvrdil, že některé důkazy konstatoval, z čehož není zřejmé, zda je provedl, (VI) nevyjádřil se k důkazům, které stěžovatel předložil v podání ze dne 9. 3. 2018 a kterými prokazoval nicotnost žalovaných rozhodnutí a zajišťovacích příkazů, ač takovou otázku je krajský soud povinen posoudit i bez námítky žalobce a na základě obsahu spisu. Všechny tyto vady způsobují nepřezkoumatelnost rozsudku a současně některé z nich mají za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného i celního úřadu, případně aby zrušil napadený rozsudek i správní rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, případně aby zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že její důvody jsou z valné části totožné s důvody odvolacími i žalobními a rovněž s předcházejícími vyjádřeními stěžovatele ke kasačním stížnostem žalovaného, se kterými se krajský soud v napadeném rozsudku vypořádal dostatečně. Podle názoru žalovaného je rozsudek krajského soudu v souladu se závaznými právními názory Nejvyššího správního soudu. Krajský soud své závěry řádně odůvodnil, jeho rozsudek je právně a argumentačně ucelený a závěry nejsou v rozporu s posuzovaným a zjištěným skutkovým stavem.

[9] Žalovaný zdůraznil odlišné pojetí organizační složky zahraniční právnické osoby v kontextu daňového práva, které se od soukromoprávního pojetí liší. Organizační složka (odštěpný závod) může totiž mít jak hmotněprávní postavení daňového subjektu, tak procesní postavení daňového subjektu. Ani nepřesné označení nemůže v těchto konkrétních případech vést k nezákonnosti rozhodnutí, neboť i přes nepřesnost v označení je možné zcela jednoznačně identifikovat daňový subjekt (stěžovatele). Stěžovatel po více

pokračování

jak 10 let přijímal od žalovaného rozhodnutí, ve kterých bylo rozhodováno o jeho právech a povinnostech a tato rozhodnutí akceptoval, plnil a neměl pochyby o tom, že směřují vůči němu.

[10] Z finanční analýzy, kterou si na organizační složku nechal vypracovat žalovaný, zcela jednoznačně vyplývá, že finanční zdraví organizační složky bylo identifikováno jako churavění v letech 2012 a 2013 a jedná se o podnik s vážnými finančními problémy. Taktéž je ve zprávě o provedení komplexní finanční analýzy uvedeno, že v souladu s výší čistého pracovního kapitálu zde hrozí nebezpečí insolvence a společnost vykazuje zápornou hodnotu obchodní marže. Zpráva o provedení komplexní finanční analýzy byla přitom vypracována z dostupných údajů, tj. z účetní závěrky organizační složky za rok 2013 metodami zveřejněnými na webových stránkách celní správy. Žalovaný se taktéž neztotožnil se závěrem stěžovatele, že finanční analýza měla být zpracována za celý daňový subjekt. Předně je nutno uvést, že finanční analýza byla zpracována pro řízení zajišťovací nikoliv nalézací, ve velmi krátkém časovém úseku z informací žalovanému známých. Žalovaný neměl k dispozici údaje týkající se zahraniční právnické osoby o jejích ekonomických aktivitách a majetku v Německu a stěžovatel je ani nikdy sám nepředložil. Taktéž možnost následné verifikace údajů v jiném státě je sporná, nehledě na rychlost takového ověřování. Samotná informace o prověřování ekonomické situace žalovaným by sama o sobě mohla zmařit účel zajištění. Taktéž dobytost pohledávky v jiném státě je sporná s ohledem na skutečnost, že správce daně nemůže sám vykonat exekuci a jedná i v jiném právním řádu. Tuto důvodnou obavu potvrdilo i v současné době probíhající insolvenční řízení, kdy insolvenční správce zpochybňuje pravomocná a vykonatelná rozhodnutí a neuznává je jako přihlášenou pohledávku do insolvenčního řízení. Žalovaný proto nepochybil, pokud nechal v rámci zajišťovacího řízení zpracovat zprávu o finanční analýze pouze na organizační složku umístěnou na území České republiky.

[11] S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením přípustnosti opakované kasační stížnosti. Zdejší soud již ve zrušujících rozsudcích č. j. 8 Afs 179/2015 - 47 a č. j. 9 Afs 214/2016 - 166 na řadu otázek odpověděl a jeho závěry jsou závazné i pro projednávanou věc, přičemž na tom nic nemění ani to, že druhým zrušujícím rozsudkem rozhodoval i v dalších věcech, které krajský soud posléze vyloučil k samostatnému projednání. V rozsahu, v němž stěžovatel polemizuje s již jednou vysloveným názorem Nejvyššího správního soudu (viz odst. 20, 21, 22, 23, 25, 34, 35, 37, 39, 50, 54 kasační stížnosti), je opakovaná kasační stížnost nepřipustná, jelikož od tohoto názoru se v této věci nelze odchýlit [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

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

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Jádrem sporu a vlastně i podstatou veškerých námitek tvrzené nicotnosti, nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti, je to, zda celní orgány mohly označit za příjemce rozhodnutí a zajišťovacích příkazů organizační složku zahraniční právnické osoby a zda v této věci mohly s touto organizační složkou, resp. jejím vedoucím jednat (např. doručovat oznámení, rozhodnutí apod.).

[16] Stěžovatel již poněkolkáté (v odvolání, v žalobě, v replikách a v kasačních stížnostech) opakuje svůj náhled na věc, přičemž pouze stále sofistikovaneji polemizuje s tím, jak se s jeho argumentací vypořádaly dříve rozhodující orgány. Nejvyšší správní soud nepokládá za účelné, aby stěžovatele opět obšírně přesvědčoval o vadnosti jeho - opakovaně vyvrácených - argumentů; místo toho, byť tak již učinil v řízení vedeném pod sp. zn. 10 Afs 158/2018, bude stručně konstatovat své postoje a zaměří se na ty kasační námítky, v nichž stěžovatel přehlíží či si nesprávně vykládá důvody, které vedly ke konečnému zamítnutí jeho žaloby.

[17] Nejvyšší správní soud přihlédl též k tomu, že stěžovatel u Nejvyššího správního soudu vede mnoho sporů ohledně daňových a celních záležitostí; v celé řadě z nich již byly otázky, které se více, či méně dotýkají této kauzy, vyřešeny (srov. zejména rozsudky ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 289/2015 - 80; ze dne 16. 3. 2016, č. j. 10 Afs 265/2015 - 102; ze dne 29. 3. 2016, č. j. 8 Afs 179/2015 - 47; 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 17. 7. 2018, č. j. 9 Afs 171/2017 - 44; ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018 - 76; ze dne 11. 9. 2018, č. j. 4 Afs 194/2018 - 69; ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3 Afs 1/2017 - 71; ze dne 21. 11. 2018, č. j. 6 Afs 128/2018 - 49, ze dne 6. 12. 2018, č. j. 10 Afs 158/2018 - 66; ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 109/2018 - 68; a ze dne 23. 5. 2019, č. j. 9 Afs 67/2018 - 112).

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námítky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[19] Napadený rozsudek splňuje veškerá výše uvedená kritéria. Rozsudek krajského soudu je plně srozumitelný, je z něho patrné, o čem a jak bylo rozhodnuto, důvody rozhodnutí jsou v něm uvedeny zřetelným způsobem.

[20] Není pravda, že by předmět řízení byl nedovoleně zúžen jen a pouze na otázku označení příjemce rozhodnutí. Krajský soud se zabýval i dalšími aspekty sporu, které stojí vedle označení příjemce rozhodnutí, a to v mezích prostoru, který mu k tomu ponechal Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166. Krajský soud neignoroval otázku obsahu výroku a odůvodnění napadených rozhodnutí, naopak při zkoumání správnosti označení příjemce rozhodnutí poctivě zvážil, komu byla rozhodnutí skutečně - přes pochybnosti v adresátovi - určena.

pokračování

[21] Stěžovateli je ovšem třeba dát za pravdu v tom, že z protokolu o jednání ze dne 15. 3. 2018 ani z odůvodnění napadeného rozsudku není bez pochyb zřejmé, jak probíhalo dokazování některými důkazními prostředky, které stěžovatel soudu předložil [č. 1, 2, 3, 5, 6 jak jsou označeny v protokolu o jednání a listinné důkazy z podání ze dne 9. 3. 2018]. Podle citovaného protokolu krajský soud důkazy 1, 2, 3, 5, 6 *konstatoval* a následně usnesením vyhlášeným při jednání *zamítl* další stěžovatelovy návrhy na provedení výslechů (viz zde níže). Z protokolu tedy není jasné, zda krajský soud množinu sporných důkazů prováděl, nebo ne (naproti tomu je zřejmé, že důkazy žalovaného krajský soud prováděl, *jelikož konstatoval jejich obsah*, k tomu viz odst. 53 napadeného rozsudku). V odst. 50 napadeného rozsudku pak krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 214/2016 - 166 co do neúspěšnosti námitky nepřesného označení daňového subjektu v rozhodnutích, která se týkají podnikatelské činnosti organizační složky zahraniční právnické osoby, a dále uvedl, že tento závěr [pozn. názor NSS v předcházejícím rozsudku] „nemůže být vyvrácen ani žalobcem navrhovanými důkazy, které byly v průběhu nařízených jednání soudem provedeny“ (zvýraznění doplněno).

[22] Jistě není ideální, není-li z protokolu o jednání ani z odůvodnění rozhodnutí jednoznačně patrné, co soud k důkazu vzal, event. jak prováděný důkaz hodnotil. V projednávané kauze má ovšem Nejvyšší správní soud za to, že to nemá za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel totiž sérií navržených důkazů prokazoval nicotnost, event. nezákonnost rozhodnutí celních orgánů z důvodu nepřesného označení příjemce rozhodnutí, tj. otázku, kterou Nejvyšší správní soud již závazně vyřešil ve výše citovaném rozsudku (č. j. 9 Afs 214/2016 - 166, zejména odst. [82], [83], [89] a [94]). Na tom nic nemění ani stěžovatelova argumentace, že tyto důkazní prostředky měly vedle námitky nesprávného označení stát samostatně a prokazovat nicotnost těchto rozhodnutí z jiného důvodu - protože bylo jednáno s někým, kdo není daňovým subjektem. Skutečnost, že celní orgány v mnoha řízeních jednaly s organizační složkou a v několika rozhodnutích ji označily za příjemce rozhodnutí, nemůže ve světle názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166 založit nicotnost či jinou nezákonnost, která by se negativně dotkla práv a povinností daňového subjektu, tj. zahraniční právnické osoby (viz odst. [82], [83] a [89] cit. rozsudku).

[23] Lichá je argumentace, že krajský soud měl detailně - nad rámec provedených důkazů - zkoumat, zda neexistovaly další skutečnosti (např. uvnitř rozhodnutí, důkazy apod.), které by „vedle“ nesprávného označení příjemce rozhodnutí nebo „spolu s ním“ mohly založit nicotnost, resp. nezákonnost rozhodnutí. Krajský soud dostal své úloze, a to v rozsahu, který po něm požadoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166, část III.b). Proto nemůže záležet ani na tom, že neakceptoval stěžovatelem tvrzené skutečnosti a tomu odpovídající navrhované důkazy (výslech vedoucího organizační složky), které měly poskytnout komplexnější informace o vztahu celních orgánů a organizační složky, tzn. - slovy stěžovatele - prokazovat nicotnost rozhodnutí celních orgánů. Krajský soud správně vyhodnotil stěžovatelem předložený důkaz [odpověď celních orgánů ze dne 17. 12. 2009 na dotaz organizační složky jiné zahraniční obchodní společnosti co do možnosti získat osvědčení AEO (oprávněného hospodářského subjektu), odst. 57 napadeného rozsudku]. Tento důkazní prostředek - obecné vyjádření žalovaného k dotazu jiného tazatele - vskutku nemůže mít na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv. Krajský soud splnil konkrétní úlohu zadanou Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek č. j. 9 Afs 214/2016 - 116, odst. [118]). Krajský soud též ve shodě s Nejvyšším správním

soudem zjistil, že jádro sporu spočívá jinde, tj. v nesprávném označení příjemce rozhodnutí a v oprávnění zástupce organizační složky vystupovat jménem zahraniční právnické osoby. Řízení před krajským soudem nebylo stiženo žádnou zjevnou vadou, která by založila nezákonnost rozhodnutí.

[24] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166 potvrdil, že v projednávaném případě byla daňovým subjektem přímo zahraniční právnická osoba (odst. [83]). Dále vyslovil, že tato osoba na území České republiky nemohla v rozhodné době podnikat jinak, než prostřednictvím své organizační složky, kterou za tímto účelem založila. Podnikatelská činnost této složky zahraniční osoby je předmětem zdanění na území České republiky. Organizační složka byla v rozhodné době zapisována do obchodního rejstříku s vazbou na konkrétní předmět podnikání na území České republiky a měla svého vedoucího, který byl oprávněn zastupovat zahraniční osobu ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu. Z perspektivy soukromého práva organizační složka zahraniční právnické osoby samozřejmě nemá právní osobnost. V kontextu daňového práva může mít jak procesní postavení daňového subjektu, tak postavení hmotněprávní (odst. [85] a násl.). Procesní postavení organizační složky může založit i daňový řád, nejen hmotněprávní předpis, jak se nesprávně domnívá stěžovatel.

[25] Nejvyšší správní soud v odst. [89] rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166, uvedl, že *„Daňový řád umožňuje na organizační složky aplikovat procesní ustanovení týkající se právnických osob, sám organizační složku za právnickou osobu výslovně v ustanovení o přechodu daňové povinnosti označuje [pozn. § 240 daňového řádu]. Zákon o spotřebních daních se procesním postavením organizační složky vůbec nezabývá. Je zcela nepochybné, že práva a povinnosti z napadených rozhodnutí nabyla zahraniční právnická osoba, neboť organizační složka (odštěpný závod) je z hlediska hmotněprávního pouze její součástí. Skutečnost, že žalovaný takovou organizační složku ve svých vyjádřeních opakovaně považuje za nositele práv a povinností, je naprosto nesprávná. Nepřesné označení zahraniční osoby (označení prostřednictvím její organizační složky) v rozhodnutích celních orgánů týkajících se činnosti této organizační složky nemá bez dalšího na nabytí práv a povinností zahraniční osoby žádné dopady. Daňový řád pro účely správy daní organizační složce zahraniční osoby určitou procesní způsobilost přisuzuje, a proto je její nesprávné uvedení jako daňového subjektu nedostatkem, který nemá bez dalšího vliv ani na zákonnost takového rozhodnutí“.* (zvýraznění doplněno)

[26] Stěžovatel tvrdí, že celní orgány vždy za daňový subjekt považovaly organizační složku, nikoliv zahraniční právnickou osobu. Své tvrzení podkládá několika důvody. Povolení k provozování daňového skladu bylo vydáno organizační složce (stejně jako registrace plátce spotřební daně, distributora pohonných hmot atd.). V rozhodnutích celních orgánů je jako příjemce rozhodnutí (daňový subjekt) označena organizační složka, zde je uvedeno i její (nesprávné) daňové identifikační číslo (DIČ). Konečně mělo o tom, že celní orgány považují za daňový subjekt organizační složku, svědčit jejich faktické jednání.

[27] Jelikož námitky, které stěžovatel podřadil pod důvody podle § 103 písm. a) a b) s. ř. s., úzce souvisejí, Nejvyšší správní soud je posoudil společně v následujících bodech tohoto rozsudku.

[28] Prvně k osobě plátce spotřební daně, a tedy i osobě oprávněné provozovat daňový sklad. Jak je uvedeno výše, Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 214/216 - 166 v této

pokračování

věci vyslovil řadu závěrů, s nimiž nelze v tomto řízení polemizovat. Již tehdy Nejvyšší správní soud nepovažoval za případnou argumentaci, že správce daně označil organizační složku za daňový subjekt. Po tom, co Nejvyšší správní soud rozhodl v právě citované věci, se stala bezvýznamnou otázka, koho celní orgány považovaly za daňový subjekt. Nejvyšší správní soud totiž viděl - na rozdíl od stěžovatele - *podstatu sporu jinde*, a to v otázkách jednak nesprávného označení daňového subjektu [rozsudek č. j. 9 Afs 214/2016 - 166, část III. a)], jednak oprávnění vedoucího organizační složky jednat jménem zahraniční osoby či oprávnění celních orgánů jednat s vedoucím organizační složky.

[29] Byť by i celní orgány nesprávně za daňový subjekt považovaly organizační složku, s ní fakticky jednaly, a tak ji označily v napadených rozhodnutích, je nyní zcela jasné (poté, co situaci vyjasnil Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 9 Afs 2014/2016 - 166), že daňovým subjektem byla zahraniční právnická osoba, která v České republice podnikala prostřednictvím organizační složky. Veškerá daňová práva a povinnosti co do spotřebních daní vždy byly právy a povinnostmi zahraniční právnické osoby, a to navzdory tomu, že rozhodnutí s podnikatelskou činností související byla doručována organizační složce, jakožto subjektu, prostřednictvím něhož zahraniční právnická osoba v České republice podniká. Jakkoliv označení organizační složky jako příjemce rozhodnutí, či daňového subjektu nelze považovat za optimální, je zřejmé, kdo je v dotčených řízeních skutečným adresátem rozhodnutí (zahraniční právnická osoba), a též to, že právě jí vznikají ze sporných rozhodnutí práva a povinnosti (viz odst. [82] *in fine* rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166). Otázku správnosti DIČ již Nejvyšší správní soud závazně vyřešil; výtky jsou tedy nepřipustné [odst. [91] téhož rozsudku; § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.; k věcnému posouzení námitky vady v DIČ srov. rozsudek č. j. 10 Afs 113/2018 - 76, odst. [11], ve věci téhož stěžovatele]. Není tedy pravda, že by nebylo jasné, o čích právech a povinnostech bylo rozhodováno.

[30] Na pravou míru je třeba uvést i domněnku stěžovatele, že mu Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166 nabídl možnost dále prokazovat nicotnost napadených rozhodnutí tím, že poukáže na jejich skutečného adresáta a daňový subjekt (jak o něm tehdy uvažovaly celní orgány). Nejvyšší správní soud vskutku na několika místech uvedeného rozsudku vyslovil závěry jako: (i) nepřesné označení zahraniční osoby „nemá bez dalšího na nabytí práv a povinností zahraniční osoby žádné dopady“ (odst. [89]), či formulaci, že (ii) výtku nepřesného označení daňového subjektu „nemůže být sama o sobě úspěšná a není bez dalšího důvodem pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí“ (tamtéž, odst. [94]; obdobně viz též odst. [81]; zvýraznění doplněno).

[31] Jednoznačnější stylizaci pak Nejvyšší správní soud nabídl v odst. [83] téhož rozsudku, kde vyslovil, že v tomto případě „*je nepochybné, že daňovým subjektem byla přímo zahraniční právnická osoba. Tento závěr však neznamená, že označení organizační složky jako příjemce správního rozhodnutí má za následek neexistenci takového rozhodnutí, ani to, že jde jen v důsledku tohoto označení o rozhodnutí nezákonné*“. Odlišně od stěžovatele, Nejvyšší správní soud považuje právě citované závěry spíše za judikaturní odkaz pro příští případy, kdy může dojít k nesprávnému označení příjemce daňového rozhodnutí. Mají zprostředkovat výjimku z pravidla, dojde-li k extrémní situaci, že k nesprávnému označení daňového subjektu přistoupí další nemálo významná vada, či vady.

[32] Dále je třeba vyvrátit stěžovatelovu polemiku se závěrem, že činnost, v rámci jejíhož provozování byla vydána napadená správní rozhodnutí, se netýkala činnosti organizační složky. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166 mj. uvedl, že zahraniční právnická osoba nemohla na území České republiky podnikat jinak, než prostřednictvím organizační složky (odst. [84]), u níž byl v obchodním rejstříku zapsán jako předmět podnikání: *výroba a zpracování paliv a maziv; provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy; nákup, prodej a skladování paliv a maziv včetně jejich dovozu s výjimkou výhradního nákupu, prodeje a skladování paliv a maziv ve spotřebitelském balení do 50 kg na jeden kus balení - velkoobchod; výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických přípravků* (odst. [88]). Krajský soud na toto navázal a v odst. 52 konstatoval, že s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu a zapsaný předmět podnikání organizační složky je nepochybné, že sporné zajišťovací příkazy se týkaly činnosti organizační složky.

[33] S právě uvedeným bezprostředně souvisí otázka doručování. Krajský soud - v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu - v odst. 52 napadeného rozsudku uvedl, že rozhodnutí celních orgánů byla správně doručována na adresu sídla organizační složky zahraniční právnické osoby. Jak bylo již jednou vysloveno, ustanovení týkající se právnických osob se obdobně použijí na organizační složky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na řízení na správě daní (§ 24 odst. 6 daňového řádu; odst. [88] rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166). V souladu s § 45 odst. 1 daňového řádu se zahraniční osobě doručuje na adresu sídla organizační složky, týká-li se písemnost činnosti této organizační složky. S těmito závěry se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje i po vyjasnění otázky, že napadená rozhodnutí se týkala činnosti organizační složky (daňovým subjektem ovšem je zahraniční právnická osoba). Doručování písemností proto bylo bezvadné. Na věci nic nemění stěžovatelovo přesvědčení, že organizační složce bylo doručováno zejména jako právnické osobě či daňovému subjektu.

[34] Druhou stěžejní otázkou této kauzy je, zda vedoucí organizační složky byl oprávněn jednat jménem zahraniční osoby, resp. zda s ním mohly jednat celní orgány v záležitostech zahraniční právnické osoby (viz odst. [110] rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 116). Krajský soud se při řešení této otázky inspiroval právě citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu a na základě argumentace, kterou Nejvyšší správní soud použil ve vztahu k označení příjemce rozhodnutí (daňového subjektu), učinil závěr, že vedoucí organizační složky mohl jednat v daňových věcech (odst. 54 a 55 napadeného rozsudku).

[35] S tímto závěrem krajského soudu stěžovatel polemizuje jen stručně. Byla-li podle soudu daňovým subjektem zahraniční právnická osoba, měly celní orgány jednat přímo s ní (odst. [40] kasační stížnosti). Dále s odkazem na předpisy soukromého práva a obchodní rejstřík uvedl, že vedoucí organizační složky není statutárním orgánem a zopakoval, že podle něj § 240 odst. 3 daňového řádu nepovažuje organizační složku za právnickou osobu a § 20 odst. 1 téhož zákona neoznačuje organizační složku za daňový subjekt. Proto se podle něj v tomto případě neuplatní ani § 24 odst. 6 daňového řádu (odst. [53] kasační stížnosti).

[36] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že otázka jednání za daňový subjekt velmi úzce souvisí s již výše řešenými otázkami. To, že celní orgány jednaly s vedoucím

pokračování

organizační složky (místo toho, aby bylo jednáno přímo se zahraniční právnickou osobou), stěžovatel dovozuje z toho, že celní orgány nepřesně označily organizační složku jako příjemce rozhodnutí, a na adresu této organizační složky doručovaly písemnosti a rozhodnutí ve sporných věcech.

[37] V této souvislosti Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že daňovým subjektem je jen *osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon*, resp. též osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně (§ 20 odst. 1 daňového řádu). V posuzovaném případě, jak již bylo opakovaně řečeno, nebyla organizační složka daňovým subjektem. Jakkoliv se to stěžovateli nelíbí, organizační složku považuje daňový řád - pro účely správy daní - za právnickou osobu, nikoliv však za plnohodnotný daňový subjekt ve smyslu § 4 zákona o spotřebních daních (§ 240 odst. 1 a 2 daňového řádu; k tomu viz závazný výklad v rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166, odst. [87]). Podle § 24 odst. 6 téhož zákona, který upravuje procesní způsobilost, pak platí, že *ustanovení týkající se právnických osob se použijí obdobně i na organizační složky státu nebo pobočky nebo jiné organizační složky obchodního závodu zahraniční osoby a na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní* (v této souvislosti srov. např. § 45 odst. 1 věta druhá ohledně doručování). Mohla-li být zahraniční právnická osoba (nepřesně) označena na písemnostech celních orgánů prostřednictvím její organizační složky [rozsudek č. j. 9 Afs 214/2016 - 166, část III. a)] a mohly-li být tyto písemnosti organizační složce doručovány (odst. [33] shora), je zřejmé, že celní orgány mohly jednat s vedoucím organizační složky jako (zákonným) zástupcem zahraniční právnické osoby (viz odst. [39] níže).

[38] Organizační složka nesporně byla součástí širšího závodu zahraniční právnické osoby (podnikatele). Jakkoliv práva a povinnosti z rozhodnutí celních orgánů vždy příslušely zahraniční právnické osobě, faktická činnost, v rámci které byly pokuty uloženy, bezprostředně souvisela právě s podnikatelskou aktivitou vyvíjenou v organizační složce. Nesporně je odpovědností vedoucího odštěpného závodu, aby případnou komunikaci s celními orgány, která se týká činnosti odštěpného závodu, tlumočil osobám odpovědným za jejich vyřízení v rámci zahraniční právnické osoby, které 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 (ani provedený zápis v obchodním rejstříku takové zastupování nevyklučuje, viz odst. [40] níže). Pokud se informace o jednání s celními orgány nedostane k oprávněným osobám, lze to klást k tíži pouze vedoucímu odštěpného závodu, příp. jím pověřeným osobám. Naopak to nelze vytýkat celním orgánům (obdobně viz rozsudek NSS č. j. 9 Afs 69/2017 - 75, odst. [53], ve věci téhož stěžovatele).

[39] Podle § 503 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, platí, že pokud je *pobočka zapsána do obchodního rejstříku, jedná se o odštěpný závod; to platí i o jiné organizační složce, pokud o ní jiný právní předpis stanoví, že se zapíše do obchodního rejstříku. Vedoucí odštěpného závodu je oprávněn zastupovat podnikatele ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu ode dne, ke kterému byl jako vedoucí odštěpného závodu zapsán do obchodního rejstříku*. Zákon tedy z vedoucího organizační složky činí zákonného zástupce právnické osoby. Podle § 21 odst. 1 písm. c) o. s. ř. i v civilním řízení za právnickou osobu jedná vedoucí jejího odštěpného závodu, jde-li o věci týkající se tohoto závodu (srov. k tomu stanovisko občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 3. 9.

1997, sp. zn. Cpjn 30/97: „*Ve věcech týkajících se odštěpného závodu je oprávněn za právnickou osobu ve smyslu ustanovení § 21 odst. 1 o. s. ř. jednat před soudem kromě osob dalších (statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zaměstnance /člena/, který prokáže, že je oprávněn za ni jednat) též vedoucí odštěpného závodu*“, zvýraznění doplnil NSS).

[40] Krajský soud správně uvedl, že v posuzovaném případě byl L. N. zapsán ve veřejném rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddílu A, vložka 48916, jako vedoucí organizační složky (odštěpného závodu zahraniční právnické osoby); rozsah jeho zástupčích oprávnění nebyl podle záznamu v rejstříku omezen a stěžovatel ani nepředložil žádný dokument, z něhož by takové omezení vyplývalo. Měl-li vedoucí organizační složky pochybnosti o rozsahu svého oprávnění zastupovat zahraniční právnickou osobu, mohl tuto otázku vznést např. již v roce 2005, tj. během udělování povolení k provozování daňového skladu. V předcházejících řízeních ovšem nic nenamítal; jeho nynější obrana poukazem na dobrou víru je účelová (viz odst. [91] rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166). Jelikož stěžovatel krajskému soudu vyčetl několik dílčích nepřesností, zde uvedené závěry doplňují a korigují odůvodnění napadeného rozsudku.

[41] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že daňové řízení vedl celní úřad, který k tomu nebyl místně příslušný, jelikož generální ředitelství cel provedlo delegaci na správce daně z místně nepřislušného celního úřadu (jiného správce daně), resp. námitku nesprávného posouzení právní otázky místní příslušnosti celního úřadu. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal v odst. 51 napadeného rozsudku. Zde zejména odkázal na názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166. Tato výtku je nepřipustná, jelikož stěžovatel jen a pouze zpochybňuje závazný názor Nejvyššího správního soudu - tj. otázku, kterou Nejvyšší správní soud plně vyřešil v rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166 [odst. [92] a [93]; § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Navíc je třeba dodat, že úlohou krajského soudu rozhodně nebylo zkoumat - nad rámec odůvodnění právě citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu - místní nepřislušnost správce daně (k vypořádání obdobné námítky místní nepřislušnosti srov. též rozsudek NSS ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018 - 76, ve věci téhož stěžovatele, odst. [22]).

[42] Námitka stěžovatele, že krajský soud pochybil, pokud se nezabýval žalobní námitkou týkající se skladování motorové nafty pro Státní správu hmotných rezerv a s tím související aplikace § 58 odst. 6 zákona o spotřebních daních, je rovněž nedůvodná. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že v nyní posuzovaném případě je předmětem přezkumu vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu a § 20b zákona o spotřebních daních a nikoliv správnost stanovení výše zajištění daně z minerálních olejů podle § 21 a § 58 zákona o spotřebních daních. Pokud stěžovatel nesouhlasil se stanovenou výší zajištění daně v režimu zákona o spotřebních daních, měl možnost požádat správce daně o snížení výše zajištění daně nebo o upuštění od zajištění daně.

[43] K námitce stěžovatele, ve které vyjádřil svůj nesouhlas s hodnocením krajského soudu ohledně splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, Nejvyšší správní soud uvádí následující:

[44] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí: „*Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její*

pokračování

vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“

[45] K odůvodněné obavě správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu se Nejvyšší správní soud již v minulosti vyjadřoval. V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud v bodu [20] uvedl, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139).“*

[46] Za ekonomickou situaci, která vzbuzovala obavu o schopnost daň v době její splatnosti uhradit, Nejvyšší správní soud považoval například situaci, kdy daňový subjekt nebyl finančně stabilizovaný a dlouhodobě podnikající. Naopak, vzhledem k likviditě majetku a slabé zaměstnanecké struktuře se mohl kdykoli zbavit veškerého majetku a neprodleně ukončit svou činnost (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 - 53). Naopak neshledal důvodné obavy u fyzické osoby, která vlastnila dlouhodobý hmotný majetek v řádu desítek milionů, měla desítky zaměstnanců, po dobu mnoha let řádně plnila daňové povinnosti a přes hrozící vysoký doměrek daně dále podnikala, rozmnožovala svůj majetek a bylo možné předpokládat, že daňovou povinnost, byť případně ve splátkách, splní. Rozhodující také není jen a pouze stav prostředků daňového subjektu, ale předně jeho vývoj, který může ohrozit vybrání v budoucnu stanovené daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22).

[47] Pokud jde o skutečnosti zjištěné správcem daně v nyní posuzované věci, pak správce daně poukázal na to, že daňový subjekt má nedoplatek na spotřební dani za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 125 246 833,65 Kč. Taktéž má evidovaný nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 80 839 160 Kč u Specializovaného finančního úřadu. Správce daně dále uvedl, že daňový subjekt není schopen plnit své daňové povinnosti ani prokázat kroky, které by vedly k úhradě těchto nedoplateků, neplní termíny k předkládání potřebných dokumentů, které v rámci ústních jednání správci daně přislíbil. Dále poukázal na skutečnost, že dne 15. 9. 2014 bylo zahájeno řízení ve věci odejmutí povolení k provozování daňového skladu z důvodu uvedeného v § 20 odst. 19 písm. b) zákona o spotřebních daních. Nemovitě věci daňového subjektu na území České republiky jsou zatíženy zástavním právem a ostatní majetek je v poměru k výši jeho závazků zanedbatelný. Správce daně rovněž vycházel ze zprávy o provedení komplexní finanční

analýzy ze dne 17. 9. 2014, č. j. 47792/2014-900000-601.4, ze které vyplývá, že daňový subjekt byl za rok 2013 shledán jako finančně nestabilní a že se podle bankově bonitního modelu jedná o podnik s vážnými finančními problémy.

[48] V této věci tedy vývoj plnění povinností veřejnoprávních závazků daňového subjektu zjevně naznačoval dosti zásadní těžkosti. Zároveň nebyl zřejmý jakýkoliv významnější majetek, který by mohl sloužit k uhrazení budoucích daňových povinností, k jejichž zajištění byly zajišťovací příkazy vydány. Vývoj se neubíral rozhodně směrem rozvoje podnikatelské činnosti, ale naopak postupného narůstání závazků.

[49] Pokud jde o námitky týkající se posuzování situace celého daňového subjektu a nikoliv pouze jeho organizační složky v České republice, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující. U zahraničních právnických osob může být jak posouzení celkové ekonomické situace, tak i případné vymáhání daně spojeno s podstatně většími obtížemi, než tomu zpravidla bude u českých právnických osob. Pokud jde o zjišťování ekonomické situace, správce daně nebude mít zpravidla okamžitě k dispozici pravidelný přehled o ekonomické situaci spojený s podáním přiznání k dani z příjmů právnických osob. Nebude také mít stejný rozsah přístupu do různých rejstříků nebo seznamů (registr vozidel, katastr nemovitostí, atd.), či k aktuálnímu stavu bankovního účtu. Jen obtížně bude schopen jakkoliv ověřit jeho vztahy s obchodními partnery či dluhy u cizích státních orgánů. Zejména z těchto zdrojů přitom čerpá informace o ekonomické situaci daňového subjektu. Pokud jde o budoucí vymáhání případně neuhrazené daňové povinnosti, nemůže bezprostředně postihnout majetek, který se nebude nacházet na území České republiky.

[50] Získávání informací i vymáhání daní v rámci členských států EU tak nelze považovat za rovnocenné s ryze vnitrostátní situací. Případné dožádání je již z povahy věci vždy spojeno s určitou časovou prodlevou. I v nejvíce provázané spolupráci, týkající se DPH, lze požadované informace získat v řádu týdnů či měsíců. Zajišťovací příkazy, pokud mají být účinné, však musí reagovat zpravidla na nenadále vzniklou situaci během několika málo dnů. Obdobně není fakticky stejně účinné vymáhání daňových pohledávek v jiném členském státě.

[51] Po správci daně proto nelze požadovat, aby se při vydání zajišťovacích příkazů ve stejném rozsahu zabýval majetkovými poměry zahraniční právnické osoby, včetně těch se sídlem v EU, jako je tomu u tuzemských právnických osob. Naopak, klíčové budou jemu známé poměry odštěpného závodu v České republice. To však samozřejmě neznamená, že by měl na obchodní závod zahraniční právnické osoby nacházející se na území České republiky nahlížet jako na zcela samostatnou entitu. Jestliže například tato osoba řádně plní své daňové povinnosti a nejsou žádné indicie o tom, že by byla ve finančních obtížích, jde zjevně o ekonomicky silný a stabilní subjekt, nebude možné vydat zajišťovací příkaz jen z důvodu, že pokud by očekávanou vyšší daňovou povinnost nezaplatila, bylo by její vybrání spojeno se značnými obtížemi, neboť nemá na území České republiky dostatečný majetek k jejímu zaplacení.

[52] V případě daňového subjektu bylo v době vydání zajišťovacích příkazů zřejmé, že má vůči orgánům celní správy nedoplatky v řádu stovek milionů korun. Taktéž nebyl schopen uhradit již vyměřenou DPH za měsíc červenec 2014 ve výši přesahující 80 mil Kč. Pokud by daňový subjekt jako celek disponoval dostatečnými zdroji, měl by být schopen

pokračování

dané daňové povinnosti splnit, bez ohledu na to, zda by zdroje k jejich uhrazení pocházely z odštěpného závodu v České republice nebo kdekoliv v zahraničí. Již tato okolnost tedy poukazovala s jistou mírou pravděpodobnosti na ekonomické obtíže daňového subjektu jako celku. S ohledem na shora uvedené nelze v této situaci vytýkat správci daně, že při prověření majetkové situace daňového subjektu vyšel z jemu dostupných informací o majetkové situaci daňového subjektu. Tyto informace se vztahovaly jen k organizační složce na území České republiky.

[53] Správce daně se mohl nepochybně dotazovat i na ekonomickou situaci celého daňového subjektu, pokud by to považoval za vhodné a možné, nebylo to však jeho povinností. Jak vyplývá z § 167 odst. 1 daňového řádu, k vydání zajišťovacího příkazu postačuje existence důvodné pochybnosti. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, kupříkladu uvedl: „[j]e třeba rozlišovat předmět zajišťovacího a nalézacího řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici.“ K naplnění důvodné pochybnosti o tom, že i u daňového subjektu jako celku mohou být ekonomické obtíže, postačovaly již důvody uvedené v předchozím bodě tohoto rozsudku.

[54] Pokud stěžovatel poukazoval na to, že daňový subjekt skladoval motorovou naftu pro Státní správu hmotných rezerv, pak Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, proč by tato otázka měla být podstatná pro případné nevydání zajišťovacích příkazů. Žádným způsobem totiž nevypovídá o majetkové situaci daňového subjektu a jeho schopnosti splnit závazky.

[55] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[56] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. prosince 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu