

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Daniely Zemanové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Mirko Möllen**, advokát 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 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2015, čj. 7640/15/5100-41453-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 3. 2018, čj. 6 Af 40/2015-37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) rozhodnutím ze dne 16. 9. 2014 zřídil zástavní právo k nemovitým věcem společnosti VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft (dále též „dlužník“) podle § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, s použitím § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, a to na základě vyměření DPH ve výši 80.839.160 Kč. Odvolání dlužníka žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobce, insolvenční správce dlužníka, podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Městský soud žalobu zamítl. Nesouhlasil se žalobcem, že by rozhodnutí žalovaného a správce daně byla nicotná. Daňovým subjektem byl dlužník jako zahraniční právnická osoba, nikoliv jeho organizační složka v ČR. To lze z napadeného rozhodnutí jasně vyčíst, uvedl městský soud. Soud proto nepřisvědčil žalobci, že rozhodnutí byla vydána ve vztahu

k odštěpnému závodu, resp. že žalovaný komunikoval pouze s odštěpným závodem. Naopak pro žalovaného byla daňovým subjektem zahraniční osoba. Soud proto neshledal, že by rozhodnutí byla nicotná nebo nezákonná (blíže body 17-31 rozsudku). Soud nesouhlasil ani se související námitkou, že by rozhodnutí správce daně bylo neurčité, dle soudu bylo totiž jasně adresováno dlužníkovi jako zahraniční právnické osobě (více body 32-34 rozsudku). Městský soud nesouhlasil ani s námitkou ohledně nejasnosti vlastnictví nemovitostí, které jsou předmětem zástavního práva (body 36-38), ani s námitkou, že zástavní právo nevzniklo, neboť rozhodnutí nebylo řádně doručeno (body 39-41), ani s námitkou, že rozhodnutí správce daně podepsala neoprávněná osoba (body 46-48). Soud dovodil též příslušnost správce daně k vydání rozhodnutí v prvním stupni (body 42-45). Konečně nesouhlasil ani s námitkou, že zástavní právo nevzniklo, neboť katastrální úřad návrh na vklad zástavního práva posléze zamítl (body 49-53).

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V ní opakuje, že ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) mohla být daňovým subjektem pouze zahraniční právnická osoba, tedy dlužník, ovšem správce daně nesprávně jednal s odštěpným závodem dlužníka, nikoliv přímo s dlužníkem. Odštěpný závod byl také nesprávně zaregistrován jako plátce DPH, což nebylo právně možné. Zástavní právo platně nevzniklo, správce daně nebyl příslušný k rozhodnutí, soud navíc nesprávně posoudil i právo pracovníka správce daně podepsat rozhodnutí. Soud nezákonně dokazoval, neboť provedl důkaz podpisovým řádem mimo jednání.

[4] Žalovaný se ve vyjádření ztotožnil s posouzením věci městským soudem.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Úvodem NSS poznamenává, že v související věci stěžovatele nedávno vydal rozsudek ze dne 12. 6. 2018, čj. 9 Afs 69/2017-75. Rozsudek se týkal zajišťovacích příkazů k zajištění dosud nestanovené DPH, část argumentace kasační stížnosti je však shodná či velmi obdobná jako argumentace v kasační stížnosti nynější. Nadto v řízení o kasační stížnosti ve věci 9 Afs 69/2017 byli stejní účastníci, stěžovatel byl zastoupen stejným advokátem. Současně měly obě strany dostatek času v nynějším řízení případně na rozsudek 9 Afs 69/2017 zareagovat (replikou), neboť rozsudek byl zástupci stěžovatele doručen dne 21. 6. 2018 a žalovanému téhož dne. NSS nevidí jako účelné, aby zdlouhavě opakoval to, co je oběma stranám známo z předchozího rozsudku, proto v částech **III.A.**, **III.D.** a **III.E.** jen stručně sumarizuje závěry rozsudku 9 Afs 69/2017.

pokračování

[8] Třeba především poznamenat, že rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný. Jak říká dnes již ustálená judikatura ohledně nároků kladených na přezkoumatelnost odůvodnění, „[n]*ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ [viz nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Podstatné „*je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek*“ (rozsudek ze dne 24. 4. 2014, čj. 7 Afs 85/2013-33, věc *WSW Engineering*). Proto i stěžovateli v nynější kauze lze říci, že pokud si myslí, že na jeho košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat městský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by vedl jen k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatele, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek (srov. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, bod 13, věc *MPM Invest*).

III.A. *Námitky související s vymezením daňového subjektu*

[9] V kasační stížnosti stěžovatel velmi obsáhle a podrobně argumentuje v tom směru, že organizační složka/odštěpný závod zahraniční právnické osoby není pro účely zákona o DPH daňovým subjektem. NSS však nevidí důvod, aby se v nyní posuzované věci k této problematice vyjadřoval. To by bylo na místě, pokud by daňové orgány skutečně v nyní posuzované věci jednaly jako s daňovým subjektem s organizační složkou/odštěpným závodem či ho alespoň takto označovaly v rozhodnutích. Tak tomu ale nebylo (viz dále).

[10] Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného identifikuje daňový subjekt jako VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft s uvedením sídla v SRN a dále uvedením organizační složky v ČR. V záhlaví rozhodnutí je uvedeno, že daňový subjekt VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft podniká na území ČR prostřednictvím organizační složky. Z uvedeného je podle NSS evidentní, že obdobně jako ve věci 9 Afs 69/2017 byla za daňový subjekt označena zahraniční právnická osoba a bylo pouze uvedeno, že v ČR podniká prostřednictvím organizační složky. V rozhodnutí žalovaného je toto označení uvedeno výslovně již hned v záhlaví rozhodnutí. To, že daňové orgány nad rámec nezbytně nutného označení uvedly, že daňový subjekt podniká na území ČR prostřednictvím organizační složky, nemohlo vést k nezákonnosti označení jasně vymezeného daňového subjektu přímo jako zahraniční právnické osoby. Označení též prostřednictvím odštěpného závodu navíc není bez významu s ohledem na to, že zahraniční právnické osobě je třeba v souladu s § 45 odst. 1 daňového řádu doručovat prostřednictvím její organizační složky na území ČR. Ostatně stejným způsobem označuje daňový subjekt – dlužníka i sám stěžovatel v kasační stížnosti, aniž by byl zjevně jakkoliv nejistý, za koho tato podání činí (obdobně rozsudek 9 Afs 69/2017, bod 46).

[11] 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. S ohledem na jasné označení daňového subjektu jako zahraniční právnické osoby uvedením jejího názvu a sídla nemohlo být použití 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, tak že by skutečně nebylo zřejmé, komu je povinnost ukládána (například by byl i pozměněný název či adresa daňového subjektu). Shodně rozsudek 9 Afs 69/2017, body 47 a 48.

[12] S tím související návrhy důkazní, které mají osvědčovat přístup daňové správy k jiným zahraničním osobám, proto nemusel NSS provádět. Označování nesprávným DIČ jistě bylo vadou. Tato vada ale v žádném případě nemohla mít dopad na zákonnost rozhodnutí, tím méně na jeho nicotnost (viz předchozí bod).

[13] NSS je přesvědčen, že stěžovatel zkresluje vyjádření městského soudu v bodu 26 rozsudku. Není pravda, že by městský soud nesprávně pochopil žalobní petit, a myslel si, že stěžovatel se žalobou domáhá přezkumu rozhodnutí o registraci. Městský soud naopak zcela korektně uvedl, že daňová správa evidentně jednala s dlužníkem jako zahraniční právnickou osobou, 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 NSS zcela ztotožňuje.

III.B. *Námitky související se sporným zápisem vlastnictví do katastru*

[14] Co se týče námitek vztahujících se ke spornému zápisu vlastnictví nemovitostí v katastru, NSS souhlasí se závěry městského soudu v bodech 35 násl., že organizační složka/odštěpný závod samozřejmě nemůže být vlastníkem čehokoliv. Vlastníkem, tedy subjektem vlastnického práva, může být právnická osoba, jejíž je odštěpný závod součástí. Pokud je však zápis v katastru odlišný, a vlastnické právo přiznává osobě, která z hlediska soukromého práva rozhodně být osobou nemůže, musí tuto situaci řešit osoba mající na otázce právní zájem, v prvé řadě samozřejmě stěžovatel (jak správně uvádí městský soud, tuto otázku již NSS také řešil v rozsudku ze dne 14. 4. 2016, čj. 9 As 242/2015-55, kde NSS mj. v bodě 35 uvedl, že situaci stěžovatele je třeba řešit soukromoprávní cestou). Rozhodně ale nemůže obstát teze stěžovatele, že dokud v katastru existuje „nezákonný“ zápis vlastnického práva pro organizační složku/odštěpný závod, nelze zástavní právo vůbec platně zřídit. NSS k tomu dodává, že stěžovatel rozhodně nemůže směšovat vady nebo dokonce (tvrzenou) nicotnost rozhodnutí žalovaného s vadným zápisem vlastnictví v katastru nemovitostí. NSS opakuje, že z žalobou napadeného rozhodnutí je naprosto jasné, kdo je jeho adresátem (viz shora).

III.C. *Význam rozhodnutí katastrálního úřadu, který zamítl vklad zástavního práva*

[15] NSS dále zvážil, jaký dopad na platnost rozhodnutí žalovaného má skutečnost, že katastrální úřad zamítl návrh na vklad zástavního práva. Stěžovatel trvá na tom, že jestliže katastrální úřad zamítl návrh na vklad, došlo k zániku zástavního práva. Je totiž v rozporu s právní jistotou, aby existovalo rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního

práva, a současně pravomocné rozhodnutí, kterým byl návrh na vklad zástavního práva zamítnut.

[16] Městský soud k tomu v bodech 52 a 53 rozsudku uvedl, že katastrální úřad skutečně rozhodl dne 2. 3. 2015 o zamítnutí návrhu na vklad na základě rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Stalo se tak z důvodu neopatření listiny, na jejímž základě má být zapsáno zástavní právo do katastru nemovitostí, časovým razítkem. Listina tedy nesplňovala náležitosti pro zápis do katastru, což je důvodem pro zamítnutí návrhu na vklad. Tato skutečnost však nemá dle městského soudu vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, případně dokonce jejich nicotnost, neboť soud neshledal, že by mohla být na újmu právům stěžovatele nebo třetích osob. Zástavní právo řádně vzniklo doručením rozhodnutí katastrálnímu úřadu v souladu s podmínkami uvedenými v § 170 daňového řádu. Soud v této souvislosti neshledal žádné vady, kvůli kterým by musel přistoupit ke zrušení napadených rozhodnutí. Neztotožnil se proto ani s poslední stěžovatelovou námitkou.

[17] Žalovaný k tomu ve vyjádření podotkl, že dle jeho právního názoru zástavní právo s ohledem na § 170 odst. 4 daňového řádu vzniklo, nemá však účinky vůči třetím osobám, neboť nebylo vloženo do katastru nemovitostí.

[18] NSS k tomu zvážil následující.

[19] Podle § 170 odst. 4 věty druhé daňového řádu zástavní právo *k nemovité věci evidované v katastru nemovitostí, jakož i k dalšímu majetku, o kterém jsou vedeny veřejné registry, vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu, popřípadě tomu, kdo vede veřejný registr*. Jak uvádí odborná literatura s odvoláním na důvodovou zprávu k daňovému řádu, jde o zvláštní úpravu oproti úpravě zástavního práva v občanském právu, kde zástavní právo vzniká až vkladem do katastru nemovitostí (srov. § 1316 občanského zákoníku). Zápis provedený na podkladu zaslaného rozhodnutí má jen deklaratorní charakter (Baxa, J. komentář k § 170, in: Baxa, J. - Dráb, O. a kol. *Daňový řád. Komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer 2011, s. 1037; obdobně Nováková, P. komentář k § 170, in: Lichnovský, O. - Ondrýsek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář.* 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 620).

[20] NSS se ztotožňuje s názorem žalovaného, že vklad zástavního práva do katastru nemovitostí zakládá účinky zástavního práva *erga omnes*, tedy teprve v tomto okamžiku vznikají účinky zástavního práva vůči třetím osobám. Zástavní právo však vzniká ve smyslu § 170 odst. 4 věty druhé daňového řádu již doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu. Nerozhodne-li katastrální úřad o vkladu zástavního práva, účinky vůči třetím osobám nevznikají. To však nic nemění na trvající existenci zástavního práva, byť jeho účinky existují mezi daňovým subjektem a správcem daně, resp. též třetí osobou, je-li vlastník zástavy odlišný od daňového subjektu (§ 170 odst. 3 daňového řádu).

[21] Ze zákona výslovně ani mlčky neplynou takové důsledky, o kterých spekuluje stěžovatel, tedy zánik zástavního práva v důsledku rozhodnutí katastrálního úřadu, že se vklad práva zamítá (shodně rozsudek ze dne 27. 4. 2018, čj. 4 Afs 33/2018-66, bod 24, ve věci téhož stěžovatele, reagující v podstatě na stejnou kasační námitku). Zákonnost rozhodnutí žalovaného o zřízení zástavního práva kontroluje správní soud v nynějším

řízení. NSS nevylučuje, že důvod zamítnutí návrhu na vklad může souviset i s důvodem zrušení rozhodnutí o zřízení zástavního práva správním soudem. Tak tomu ovšem v nynější kauze není, stěžovatel argumentoval jinými důvody, z nichž vyvozoval nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ostatně katastrální úřad zjevně může návrh na vklad zamítnout i z důvodů, které se zákonností samotného rozhodnutí o zřízení zástavního práva vůbec nesouvisí a souviset nemohou.

III.D. *Místní příslušnost správce daně*

[22] Stěžovatel rovněž zpochybňuje, že správce daně - Specializovaný finanční úřad – byl příslušný rozhodovat v jeho věci. Jeho argumentace nicméně stojí na tom, že není-li jasné, kdo byl vlastně daňovým subjektem a kdo jako daňový subjekt v daňovém řízení vystupoval, nelze mít za to, že správcem daně byl právě Specializovaný finanční úřad. NSS k tomu ale uvádí, že tato argumentace je vadná, neboť NSS již v části **III.A.** vyvrátil, že by nebylo jasné, s kým vlastně správce daně jako s daňovým subjektem jednal. V detailech pak, co se týče otázky příslušnosti správce daně, lze odkázat na rozsudek 9 Afs 69/2017, body 81-86.

III.E. *Osoba oprávněná k podpisu*

[23] Stěžovatel konečně polemizuje i s tím, jak se městský soud vypořádal s námitkou podpisu rozhodnutí správce daně osobou neoprávněnou. Současně kritizuje, že soud dokazoval mimo jednání.

[24] K tomu lze jen stručně uvést, že s obdobnou námitkou se již NSS vypořádal v rozsudku 9 Afs 69/2017, body 94-98. Proto i nyní NSS opakuje, že městský soud vskutku pochybil, pokud pro svůj závěr o oprávnění úředních osob podepsat napadená rozhodnutí použil Podpisový řád Odvolacího finančního ředitelství, který nebyl součástí původního správního spisu, 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.].

[25] NSS již v rozsudku ze dne 24. 6. 2015, čj. 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 9 Afs 69/2017 stěžovatel v žalobě žádná relevantní tvrzení o nezákonnosti podpisu nevznesl, 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, tedy o nedůvodnosti žalobní námitky pro její naprostou vágnost. Je proto nadbytečné zabývat se i tvrzeným rozporem mezi Podpisovým řádem Odvolacího finančního ředitelství a Organizačním řádem Finanční správy, neboť žaloba zůstala jen v rovině spekulací.

[26] Navíc bylo zástupci stěžovatele dne 4. 8. 2015 doručeno vyjádření žalovaného (č. l. 21 spisu městského soudu), ve kterém se žalovaný na Podpisový řád Odvolacího

pokračování

finančního ředitelství odvolává a rozsáhle z něj cituje (na č. l. 23, s. 5 vyjádření). Stejným způsobem, který byl uveden v tomto vyjádření, vypořádal námitku městský soud. Stěžovatel tak měl i v řízení před městským soudem možnost na toto tvrzení žalovaného reagovat. Byť k tomu nedostal příležitost při jednání, mohl samozřejmě reagovat replikou, eventuálně se domáhat předložení uvedených dokumentů.

[27] NSS proto obdobně jako ve věci 9 Afs 69/2017 dospěl k závěru, že v tomto případě nemohlo mít pochybení městského soudu vliv na rozhodnutí ve věci samé.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 8. srpna 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu