

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně 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: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2015, čj. 6876-3/2015 900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 4. 2018, čj. 31 Af 30/2015-264,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka (dále též „organizační složka“) provozovala od roku 2005 dva, resp. od roku 2012 tři daňové sklady (povolení k provozování daňového skladu ze dne 21. 9. 2005, evid. č. skladu CZ0501532S001, *Praha – Malešice*; ze dne 26. 9. 2005, evid. č. skladu CZ0501532S002, *Praha – Třeboradice*; a ze dne 26. 7. 2012, evid. č. skladu CZ0601532S003, *Chlumec nad Cidlinou*). Jelikož byly zjištěny nedoplatky na daních přes sto milionů Kč (spotřební daň z minerálních olejů, DPH), Celní úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „celní úřad“) zahájil řízení o odnětí povolení k provozování výše specifikovaných daňových skladů. Celní úřad pak třemi samostatnými rozhodnutími, které vydal dne 11. 12. 2004, povolení

odňal. Proti rozhodnutím podala odvolání společnost VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft se sídlem v Spolkové republice Německo (dále též „zahraniční právnická osoba“), která zřídila organizační složku a prostřednictvím ní podniká na území České republiky. Žalovaný toto odvolání zamítl. Vznesenou argumentaci považoval za účelovou; nesouhlasil s tvrzením, že by rozhodnutí celního úřadu byla nicotná.

[2] Dne 8. 12. 2014 byla u zahraniční právnické osoby nařízena předběžná insolvenční správa. Okresní soud ve Wilheimu usnesením ze dne 1. 2. 2015 u této společnosti zahájil hlavní insolvenční řízení. Insolvenčním správcem byl ustanoven Mirko Möllen.

[3] Dne 11. 5. 2015 Mirko Möllen, insolvenční správce společnosti VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, která na území ČR podnikala prostřednictvím organizační složky (dále též „žalobce“), podal žalobu proti v záhlaví označenému rozhodnutí. V řízení o žalobě krajský soud spojil tuto kauzu s dalšími žalobami téhož účastníka a spor dále vedl pod sp. zn. 31 Af 83/2014. Poté žaloby zamítl rozsudkem ze dne 30. 6. 2016, čj. 31 Af 83/2014-152. V následném řízení o kasační stížnosti NSS zrušil tento rozsudek krajského soudu pro dílčí nepřezkoumatelnost [rozsudek ze dne 18. 5. 2017, čj. 9 Afs 214/2016-166, část III.b), konkrétně bod 96 a pak bod 108 a násl.]. NSS zejména kritizoval krajský soud za spojení všech osmi žalob k společnému projednání, čímž došlo k pominutí části žalobních námitek, které buďto 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-li 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 dalším rozsudku krajský soud jednak převzal část závěrů, které NSS učinil v předcházejícím řízení, jednak opětovně posoudil část námitek, které poprvé pominul, resp. kterými se nezabýval dostatečně (nyní napadený rozsudek ze dne 12. 4. 2018, čj. 31 Af 30/2015-264). Mj. uvedl, že z obchodního rejstříku *„vyplývá, že organizační složka* žalobce *je v tomto rejstříku zapsána jako odštěpný závod, přičemž vedoucím odštěpného závodu byl pan Lubomír Novotný. 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“* (bod 39 napadeného rozsudku, zvýraznění doplněno).

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a stěžovatelovy repliky

pokračování

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V ní jednak opakuje žalobní námitky, jednak polemizuje s názorem krajského soudu. Mj. uvádí, že pokud zahraniční právnická osoba měla postavení daňového subjektu, byla to přímo ona, s níž měly příslušné celní orgány jednat a jí označovat v rozhodnutích jako daňový subjekt. Nejen z označení příjemce na žalovaném rozhodnutí a prvoinstančních rozhodnutích, 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. Ve věci provozování daňových skladů celní orgány nespojovaly žádná zvláštní práva a povinnosti se zahraniční právnickou osobou jakožto zřizovatelem organizační složky. Zahraniční právnická osoba byla pro žalovaného ve věci provozování daňových skladů subjektem, jehož se tato problematika netýká, stála zvlášť. Dle žalovaného nemohla mít o tomto svém postavení pochybnosti ani organizační složka.

[6] V závěru kasační stížnosti pak stěžovatel *stručně* shrnuje, 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 všech 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, což nenaplňuje právní názor stojící na označení příjemce samo o sobě (bez dalšího), a dále týkající se posouzení
ii. doručení rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňových skladů, včetně oznámení o zahájení řízení o tomto odnětí,
iii. místní příslušnosti správce daně
iv. a oprávnění jednat jménem subjektu;

Dále namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť údajně

i. nebylo jednáno se subjektem, který jedině mohl být plátcem spotřební daně, daňovým subjektem, provozovatelem daňového skladu – podle správce daně a žalovaného tímto subjektem byla výlučně organizační složka,
ii. není zřejmé, o čích právech a povinnostech je vlastně rozhodováno, když podle právní úpravy mohla být daňovým subjektem jen (zahraniční) právnická osoba nebo fyzická osoba, ačkoliv z obsahu žalovaného rozhodnutí i prvoinstančních rozhodnutí, správního spisu a provedených důkazů, jakož i vyjádření celních orgánů je očividné, že tímto subjektem byla výlučně organizační složka (která nemá právní osobnost),
iii. není zřejmé, s kým bylo v řízení před správním orgánem jednáno a komu bylo doručováno, ačkoliv podle kasačního soudu daňovým subjektem měla být zahraniční právnická osoba, což z obsahu správního spisu, žalovaného rozhodnutí a prvoinstančních rozhodnutí a provedených důkazů nevyplývá, v důsledku čehož 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 nepříslušného celního úřadu (jiného správce daně);

Konečně vytýká krajskému soudu nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, neboť

i. paušálně konstatoval, že navrhovanými a provedenými důkazy žalobce nevyvrátil názor krajského soudu (bod 35 napadeného rozsudku) – krajský soud přitom vůbec neuvedl, co z těchto důkazů (ne)vyplývá, jak tvrdil stěžovatel, ani je nijak nekonkretizoval,

ii. neprovedl důkaz výslechem vedoucího organizační složky, jediného člena představenstva a předsedy dozorčí rady zahraniční právnické osoby, uvedení svědci přitom mohli poskytnout komplexnější informace a pohled na poměr celních orgánů a organizační složky a zahraniční právnické osoby,
iii. se nevypořádal s žalobní námitkou spočívající v tom, že zde nebylo důvodu pro poskytnutí zajištění dle § 58 odst. 6 zákona o spotřebních daních, třebaže existovala rozhodnutí, která uložila povinnost takové zajištění poskytnout, přičemž tím docházelo k zbytečnému odčerpávání finančních prostředků, což nakonec vyústilo v situaci, která je předmětem soudního přezkumu,
iv. v kontextu celého případu (obsahu rozhodnutí, správního spisu a provedených důkazů, jakož i vyjádření celních orgánů) vyvodil nesprávné závěry z důkazu uvedeného v bodě 42 rozsudku, který předložil stěžovatel,
v. zatížil řízení zmatečností, neboť některé důkazy provedl, jiné jen konstatoval; důkazy jako dohodu o narovnání a znalecký posudek provedl, ale vůbec z nich nevyvodil nějaké závěry, nadto, žalovaný ani neuvedl, co těmito důkazy prokazuje, jakož i tím, že některé důkazy konstatoval (důkazy stěžovatele pod č. 1, 2, 3, 5, 6, 7 a 8 a důkazy žalovaného jako organizační řád celní správy a podpisový řád celní správy, přičemž z obsahu rozsudku vyplývá, že je vlastně prováděl – bod 38 napadeného rozsudku), přičemž není zřejmé, zda je prováděl nebo jen konstatoval,
vi. o důkazy jako rozkaz generálního ředitele č. 122/2012 a rozkaz ředitele celního úřadu č. 15/2013 opřel svůj závěr o oprávněnosti vydat a podepsat rozhodnutí, ale přitom neuvedl, o jaká konkrétní ustanovení těchto důkazů svůj závěr opírá, a
vii. se nevyjádřil k důkazům, které stěžovatel předložil v podání ze dne 22. 3. 2018 a kterými prokazoval nicotnost žalovaného rozhodnutí a prvoinstančních rozhodnutí, ač takovou otázku je krajský soud povinen posoudit i bez námitky žalobce a na základě obsahu spisu.
Všechny tyto vady prý způsobují nepřezkoumatelnost rozsudku a současně některé z nich mají za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[7] Žalovaný se v řízení o kasační stížnosti s napadeným rozsudkem ztotožnil, k věci samé odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i na své vyjádření v předcházejícím běhu soudního řízení.

[8] Stěžovatel ve své replice mj. opětovně zdůrazňuje, že zde nejde o pouhou nepřesnost v označení daňového subjektu. Z obsahu spisu je podle něj zřejmé, že celní orgány za daňový subjekt považovaly organizační složku, nikoliv zahraniční právnickou osobu.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

III.A. Přípustnost kasační stížnosti

[9] Ve sporu o rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu již NSS jednou rozhodoval. V rušícím již shora cit. rozsudku 9 Afs 214/2016 zodpověděl námitky, které byly vzneseny jednak v nynější věci, jednak v jiných žalobách, které krajský soud posléze vyloučil k samostatnému projednání. To však nic nemění na skutečnosti, že NSS již odpověděl na celou řadu uplatněných námitek a jeho závěry jsou závazné i pro nynější věc; v tomto rozsahu je opakovaná kasační stížnost nepřípustná [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

[10] Stěžovatel, zdá se, tento aspekt soudního řádu správního zcela pominul. Plamenně polemizuje s již jednou vysloveným názorem NSS, od něhož se nelze při rozhodování tohoto sporu odchýlit (viz zejména body 25, 26, 29, 30, 39, 40, 42, 44, 47, 55,

pokračování

58 kasační stížnosti). Valná část námitek je (alespoň částečně) nepřípustná, což by si měl zástupce, který stěžovatele zastupuje v celé radě sporů, při koncipování podání uvědomit.

[11] NSS jen na okraj poznamenává, že stěžovatel mermomocí tvrdí, že rozhodnutí o odnětí povolení k provozování skladů jsou nicotná (jelikož celní orgány označily za příjemce rozhodnutí non-subjekt, doručovaly mu apod.). Za použití téže logiky by pak ale musela být za nicotná prohlášena i rozhodnutí o udělení povolení k provozování skladů, která – jak namítá stěžovatel – od počátku trpěla týmiž vadami (viz např. s. 6 žaloby dole). Pokud by tedy správní soudy stěžovateli (teoreticky) vyhověly a prohlásily nicotnost jím napadených rozhodnutí (o odnětí povolení), vůbec by si nepolepšil. *De facto* by to vedlo k automatickému prohlášení původních povolení za nicotná (což by nesporně učinily celní úřady z úřední povinnosti), tzn. stavu, že by několik let bez úředního rozhodnutí prováděl činnosti, pro které zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, vyžaduje povolení. Proto se jeho snaha o soudní přezkum napadených rozhodnutí jeví jen jako nástroj k poukázání na možná pochybení celních orgánů, avšak bez výraznějšího materiálního přesahu do jeho veřejných subjektivních práv; jeho situace by se nijak nezměnila (§ 65 s. ř. s.). Zmíněný nedostatek stěžovatelovy strategie ovšem samozřejmě nevyvolává subjektivní nepřípustnost (k tomu srov. usnesení ze dne 20. 12. 2012, čj. 1 Ans 17/2012-33, bod 9 a násl.).

[12] V další části se NSS bude zabývat jen těmi výtkami, které jsou přípustné.

III.B. Přezkum důvodnosti vznesených námitek

[13] Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Jádrem sporu, a vlastně i tím, kolem čeho se točí veškeré námitky tvrzené nicotnosti, nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti, je to, zda celní orgány mohly označit za příjemce rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu organizační složku zahraniční právnické osoby a zda v této věci mohly s touto organizační složkou, resp. jejím vedoucím v této věci jednat (např. doručovat oznámení, rozhodnutí apod.).

[16] Stěžovatel tvrdošíjně opakuje svůj náhled na věc již poněkolikáté (v odvolání, v žalobě, v replikách a v kasačních stížnostech). Pouze stále sofistikovaněji polemizuje s tím, jak se s jeho argumentací vypořádaly dříve rozhodující orgány. NSS nepokládá za účelné, aby stěžovatele opět obšírně přesvědčoval o vadnosti jeho – opakovaně vyvrácených – argumentů; místo toho bude stručně konstatovat své postoje a zaměří se na ty kasační námitky, v nichž stěžovatel přehlíží či si nesprávně vykládá důvody, které vedly ke konečnému zamítnutí jeho žaloby.

[17] NSS přihlédl též k tomu, že stěžovatel u NSS vede několik 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, čj. 9 Afs 289/2015-80; ze dne 16. 3. 2016, čj. 10 Afs 265/2015-102; ze dne 29. 3. 2016, čj. 8 Afs 179/2015-47;

ze dne 27. 4. 2018, čj. 4 Afs 33/2018-66; ze dne 12. 6. 2018, čj. 9 Afs 69/2017-75, č. 3758/2018 Sb. NSS; ze dne 17. 7. 2018, čj. 9 Afs 171/2017-44; ze dne 8. 8. 2018, čj. 10 Afs 113/2018-76; ze dne 11. 9. 2018, čj. 4 Afs 194/2018-69; ze dne 31. 10. 2018, čj. 3 Afs 1/2017-71; a posledně ze dne 21. 11. 2018, čj. 6 Afs 128/2018-49).

III.B.1. Přezkoumatelnost závěrů krajského soudu a námitky co do vad řízení

[18] V kasační stížnosti stěžovatel z různých uhlů pohledu vytýká napadenému rozsudku nepřezkoumatelnost. Přitom ovšem polemizuje též s tím, jak krajský soud odpověděl na jeho žalobní námitky. V této části odůvodnění proto NSS vypořádá jen a pouze námitky ohledně nepřezkoumatelnosti závěrů krajského soudu. Zákonnost a správnost právních důvodů, na níž krajský soud založil rozsudek, pak NSS podrobně posoudí v následující části (**III.B.2.** níže).

[19] NSS se tedy nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, 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.

[20] Napadený rozsudek splňuje veškerá výše uvedená kritéria. Rozsudek krajského soudu je plně srozumitelný, je z něho patrné, o čem a jak bylo rozhodnuto, a důvody rozhodnutí jsou v něm uvedeny zřetelným způsobem. Na tomto závěru nic nemění ani to, že krajský soud sáhodlouze – po vzoru stěžovatele – neanalyzovat veškeré dílčí námitky.

[21] Stěžovatel se mýlí, pokud se domnívá, že námitka co do zajištění na daňový sklad zůstala opomenuta (k tomu viz bod 41 napadeného rozsudku). Krajský soud nemusel v odůvodnění rozsudku ani označit přesné části či ustanovení rozkazů generálního ředitele a ředitele celního úřadu, která zakládala oprávnění konkrétních osob vydat a podepsat rozhodnutí celních orgánů (*pozn.* NSS je přitom z úřední činnosti známo, že zástupce stěžovatele se za pomoci různých variací stejné námitky opakovaně – byť neúspěšně – pokouší zpochybnit rozhodnutí daňových či celných orgánů, aniž by měl konkrétní indicie svědčící pro její důvodnost; k tomu viz již cit. rozsudky čj. 10 Afs 265/2015-102, bod 42 či čj. 3 Afs 1/2017-71, bod 41 a násl. ve věcech téhož stěžovatele a tam cit. judikaturu; ale také rozsudky ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 371/2017-69, část III.E.2. a ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 372/2017-89, také část III.E.2. ve věci jiného daňového subjektu).

[22] 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 nepovedeného označení příjemce rozhodnutí, a to v mezích prostoru, který mu k tomu ponechal NSS v rozsudku 9 Afs 214/2016. Krajský soud neignoroval otázku obsahu výroku a odůvodnění napadených rozhodnutí, naopak při zkoumání správnosti označení příjemce rozhodnutí poctivě zvážil, komu byly rozhodnutí skutečně – přes pochybnosti v adresátovi – určeny (blíže viz část **III.B.2.** níže).

[23] Stěžovateli je ovšem třeba dát za pravdu, že z protokolu o jednání ze dne 5. 4. 2018 ani z odůvodnění napadeného rozsudku není bez pochyb zřejmé, jak probíhalo dokazování ohledně *některých* důkazních prostředků, které stěžovatel soudu předložil [č. 1-3 a 5-8,

pokračování

jak označeny v protokolu o jednání a dále 20 listinných důkazních prostředků z podání ze dne 22. 3. 2018, bod 59 (stejné listiny stěžovatel předložil i v podání z 29. 3. 2018, k nimž se krajský soud pochopitelně opakovaně nevyjadřoval)]. Dle cit. protokolu krajský soud tyto důkazy *konstatoval* a následně pak usnesením vyhlášeným u 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 i bod 38 napadeného rozsudku). V bodě 35 napadeného rozsudku pak krajský soud odkázal na rozsudek NSS 9 Afs 214/2016 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).

[24] Jistě není ideální, pokud z protokolu o jednání ani z odůvodnění není jednoznačně patrné, co soud k důkazu vzal, event. jak prováděný důkaz hodnotil. Takovýto postup zpravidla zakládá vadu řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s]. V projednávané kauze má ovšem NSS 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 NSS již závazně vyřešil ve výše cit. rozsudku (9 Afs 214/2016, zejména body 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 – pro to, že bylo jednáno s někým, kdo není daňovým subjektem (viz bod [29] níže). Skutečnost, že celní orgány v mnoha řízeních jednaly s organizační složkou a v několika rozhodnutích ji označily za příjemce rozhodnutí ve světle názoru NSS v rozsudku 9 Afs 214/2016, nemůže založit nicotnost či jinou nezákonnost, která by se negativně dotkla práv a povinností daňového subjektu, tj. zahraniční právnické osoby (viz body 82, 83 a 89 cit. rozsudku). Zdá se, že stěžovatel dosud neakceptoval, že jeho případ není shodný s případem, v němž správce daně doměřil daň z příjmu fyzických osob zemřelému, tj. uložil povinnost zaniklému daňovému subjektu (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 13. 5. 2008, čj. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS).

[25] Liché je tedy tvrzení, 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 dostál své úloze, a to v rozsahu, který po něm požadoval NSS v rozsudku 9 Afs 214/2016, část III.b). Proto nemůže záležet ani na tom, že neakceptoval stěžovatelem tvrzené skutečnosti a tomu odpovídající navrhované důkazy (mj. též výslechy vedoucího organizační složky, jediného člena představenstva zahraniční právnické osoby či předsedy dozorčí rady této osoby k jejich interním vztahům; bod 40 napadeného rozsudku), které měly poskytnout komplexnější informace o vztahu celních orgánů, organizační složky a zahraniční právnické osoby, tzn. – slovy stěžovatele – prokazovat nicotnost rozhodnutí celních orgánů. Krajský soud zejména 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 předčení AEO (oprávněného hospodářského subjektu), bod 42 napadeného rozsudku]. Tento důkazní prostředek – obecné vyjádření žalovaného k dotazu jiného tazatele – vskutku nemůže mít na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv. Splnil tak konkrétní úlohu, kterou dostal od NSS (viz rozsudek 9 Afs 214/2016, bod 118). Krajský soud totiž ve shodě s NSS zjistil, že jádro sporu spočívá jinde, tj. v nesprávném označení příjemce rozhodnutí a v oprávnění zástupce organizační složky vystupovat jménem zahraniční právnické osoby (blíže bod [29] níže). Řízení před soudem tedy nebylo stiženo ani žádnou zjevnou vadou, která by založila nezákonnost rozhodnutí.

III.B.2. Věcné námitky

[26] V prvním rozsudku v této věci NSS potvrdil, že v projednávaném případě byla daňovým subjektem přímo zahraniční právnická osoba (9 Afs 214/2016, bod 83). Dále vyslovil, že tato osoba na území ČR 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 ČR. Organizační složka byla v rozhodné době zapisována do obchodního rejstříku s vazbou na konkrétní předmět podnikání na území ČR 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 (body 85 a násl.). Procesní postavení organizační složky může založit i daňový řád, nejen hmotněprávní předpis, jak se nesprávně domnívá stěžovatel.

> „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“.
>
> Bod 89 cit. rozsudku 9 Afs 214/2016
> (zvýraznění doplněno)

[27] Stěžovatel tvrdí, že celní orgány vždy za daňový subjekt považovaly organizační složku, nikoliv zahraniční právnickou osobu. Své tvrzení podkládá několika důvody. Původní 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) daňově identifikační číslo (DIČ). Konečně mělo o tom, že celní orgány považují za daňový subjekt organizační složku svědčit jejich faktické jednání.

pokračování

[28] Jelikož námitky, které stěžovatel podřadil pod důvody dle § 103 písm. a) a b) s. ř. s., úzce souvisejí, NSS je posoudil společně v následujících bodech tohoto rozsudku.

[29] Prvně k osobě plátce spotřební daně, a tedy i osobě oprávněné provozovat daňový sklad. Jak uvedeno výše, NSS v prvním rozsudku v této věci vyslovil řadu závěrů, s nimiž nelze v tomto řízení polemizovat. Již tehdy NSS nepovažoval za případnou argumentaci, že správce daně označil organizační složku za daňový subjekt, navzdory tomu, že ji stěžovatel opakovaně uplatnil v žalobním (v žalobě, v replice ze dne 8. 6. 2016) i kasačním řízení [v kasační stížnosti (mj. body 61 a 62) a v replice ze dne 25. 10. 2016 (body 5 a 6) v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Afs 214/2016]. Po tom, co NSS rozhodl v právě cit. věci, se stala bezvýznamnou otázka, koho celní orgány považovaly za daňový subjekt. NSS totiž viděl – na rozdíl od stěžovatele - *podstatu sporu jinde*, a to v otázkách jednak nesprávného označení daňového subjektu [rozsudek 9 Afs 214/2016, část III.a)], jednak oprávnění vedoucího organizační složky jednat jménem zahraniční osoby či oprávnění celních orgánů jednat s vedoucím organizační složky (viz bod 110 téhož rozsudku).

[30] 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 (po tom, co situaci vyjasnil NSS svým prvním rozsudkem ve věci), že daňovým subjektem byla zahraniční právnická osoba, která v ČR podnikala prostřednictvím organizační složky. Veškeré daňové práva a povinnosti co do spotřebních daní, tj. včetně provozování daňového skladu, vždy byly právy a povinnostmi zahraniční právnické osoby, a to navzdory tomu, že povolení k provozování daňových skladů, resp. odnětí těchto povolení, byla vydána a doručována jako příjemci organizační složce, jakožto subjektu, prostřednictvím něhož zahraniční právnická osoba v ČR 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 bod 82 *in fine* rozsudku 9 Afs 214/2016). Otázku správnosti DIČ již NSS závazně vyřešil; výtky jsou tedy nepřípustné [bod 91 téhož rozsudku; § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.; k věcnému posouzení námitky vady v DIČ srov. již cit. rozsudek 10 Afs 113/2018, bod 11, ve věci téhož stěžovatele]. Není tedy pravda, že by nebylo jasné, o čích právech a povinnostech bylo vlastně rozhodováno.

[31] Na pravou míru je třeba uvést i domněnku stěžovatele, že mu NSS v prvním rozsudku v této věci nabídnul možnost dále prokazovat nicotnost napadených rozhodnutí tím, že poukáže na jejich skutečného adresáta a daňový subjekt (jak o něm tehdy uvažovaly celní orgány). NSS vskutku na několika místech rozsudku 9 Afs 214/2016 vyslovil závěry jako:

i. nepřesné označení zahraniční osoby „*nemá* bez dalšího *na nabytí práv a povinností zahraniční osoby žádné dopady*“ (bod 89), či formulaci, že

ii. výtka nepřesného označení daňového subjektu „*nemůže být* sama o sobě úspěšná a není bez dalšího důvodem *pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí*“ (tamtéž, bod 94; obdobně viz též bod 81; zvýraznění doplněno).

[32] Jednoznačnější stylizaci pak NSS nabídnul v bodě 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, NSS považuje právě cit. 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 extremní situaci, že k nesprávnému označení daňového subjektu přistoupí další nemálo významná vada, či vady.

[33] Dále je třeba vyvrátit stěžovatelovu polemiku se závěrem, že činnost, pro niž byla vydána povolení k provozování daňových skladů (resp. tyto povolení byly odňaty), se netýkala činnosti organizační složky. NSS v rozsudku 9 Afs 214/2016 mj. uvedl, že zahraniční právnická osoba nemohla na území ČR podnikat jinak, než prostřednictvím organizační složky (bod 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* (bod 88). Krajský soud na toto navázal a v bodě 37 konstatoval, že s ohledem na závěry NSS a zapsaný předmět podnikání organizační složky je nepochybné, že sporná rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňových skladů se týkala činnosti organizační složky. To ostatně přiznal i sám stěžovatel, který uvedl, že za ochraňování (skladování) motorové nafty platila Česká republika – Správa státních hmotných rezerv v pravidelných intervalech poplatek právě *organizační složce*. Nižší poplatek za ochraňování byl vyrovnáván možností obměňovat, uvolňovat do volného oběhu, tj. prodávat vyskladněnou motorovou naftu (body 78 a 79 vyjádření ze dne 22. 3. 2018).

[34] S právě uvedeným bezprostředně souvisí otázka doručování. Krajský soud – v souladu se závěry NSS – v bodě 37 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; bod 88 rozsudku 9 Afs 214/2016). 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 (viz bod [33] shora). S těmito závěry se NSS 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 (viz bod [30] shora).

[35] 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 bod 110 rozsudku 9 Afs 214/2016). Krajský soud se při řešení této otázky inspiroval právě cit. rozsudkem NSS a na základě argumentace, kterou NSS použil ve vztahu k označení příjemce rozhodnutí (daňového

subjektu), učinil závěr, že vedoucí organizační složky mohl jednat v daňových věcech (body 39 a 40 napadeného rozsudku).

[36] S tímto závěrem krajského soudu stěžovatel polemizuje (na poměry předložené kasační stížnosti) jen stručně. Byla-li dle soudu daňovým subjektem zahraniční právnická osoba, měly celní orgány jednat přímo s ní (bod 45 kasační stížnosti). Dále s odkazem na předpisy soukromého práva a obchodní rejstřík uvedl, že vedoucí organizační složky není statutárním orgánem a zopakoval, že dle 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 dle něj v tomto případě neuplatní ani § 24 odst. 6 daňového řádu (bod 58 kasační stížnosti).

[37] NSS k tomu uvádí následující.

[38] Otázka jednání za daňový subjekt v této otázce velmi úzce souvisí s již výše řešenými otázkami. To, že celní orgány jednaly s vedoucím organizační složky (místo toho, aby bylo jednáno přímo se zahraniční právnickou osobou), stěžovatel ostatně dovozuje z toho, že celní orgány *nepřesně označily* organizační složku jako příjemce rozhodnutí, a na adresu této organizační složky *doručovaly* písemnosti a rozhodnutí v sporných věcech.

[39] V této souvislosti NSS 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; k tomu viz též rozsudek ze dne 29. 3. 2016, čj. 8 Afs 179/2015-47, ve věci téhož stěžovatele, bod 28). 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 9 Afs 214/2016, bod 87). Dle § 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 9 Afs 214/2016, část III.a)] a mohly-li být tyto písemnosti organizační složce doručovány (bod [34] shora), je zřejmé, že celní orgány mohly jednat s vedoucím organizační složky jako (zákonným) zástupcem zahraniční právnické osoby (viz bod [41] níže).

[40] 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, pro které byly povolení k provozování daňových skladů uděleny a posléze odňaty, 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 nevylučuje, viz bod [42] 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 již cit. rozsudek 9 Afs 69/2017, bod 53).

[41] Dle § 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 NS 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).

[42] Krajský soud správně uvedl, že v posuzovaném případě byl Lubomír Novotný zapsán ve veřejném rejstříku vedeného Městským soudem v Praze, oddílu A, vložka 48916, jako vedoucí organizační složky (odštěpného závodu zahraniční právnické osoby) od 20. 6. 2005; rozsah jeho zástupčích oprávnění nebyl dle 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 bod 91 rozsudku 9 Afs 214/2016). Jelikož stěžovatel krajskému soudu vyčetl několik dílčí nepřesností, zde uvedené závěry doplňují a korigují odůvodnění napadeného rozsudku.

[43] Konečně nelze opomenout námitku, že daňové řízení vedl celní úřad, který k tomu nebyl místně příslušný, jelikož generální ředitelství cel provedlo delegaci na správce daně z místně nepříslušného celního úřadu (jiného správce daně), resp. námitku nesprávného posouzení právní otázky místní příslušnosti celního úřadu. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal v bodě 36 napadeného rozsudku (*pozn.* stěžovatel mylně uvádí bod 49). Zde zejména odkázal na názor NSS vyjádřený v prvním rozsudku v této věci. Tato výtka je nepřípustná, jelikož stěžovatel jen a pouze zpochybňuje závazný názor NSS – tj. otázku, kterou NSS plně vyřešil v prvním rozsudku v této věci [tamtéž body 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 cit. rozsudku NSS –místní nepříslušnost správce daně (k vypořádání obdobné námitky místní nepříslušnosti srov. též již cit. rozsudek 10 Afs 113/2018-76, ve věci téhož stěžovatele, bod 22).

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[44] S ohledem na výše uvedené NSS nedůvodnou kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta *in fine* s. ř. s.).

[45] Náhrada nákladů řízení nebude přiznána ani jedné ze stran. Stěžovatel neměl ve sporu úspěch, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu 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 6. prosince 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu