

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Ladislava Derky v právní věci žalobce: **M. M.,** zastoupen JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2015, č. j. 7645/15/5100-41453-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2018, č. j. 5 Af 37/2015 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2018, č. j. 5Af 37/2015 - 39 (dále „napadený rozsudek"), jímž městský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2015, č. j. 7645/15/5100-41453-710158 (dále „napadené rozhodnutí").

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání společnosti V. A., se sídlem G. S. X, K., S. r. N. (dále též jako „upadnuvší žalobce") a potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 19. 9. 2014, č. j. 199334/14/4000-27901-107540,

kterým bylo zřízeno zástavní právo k zajištění nedoplatku upadnuvšího žalobce podnikajícího na území České republiky prostřednictvím své organizační složky ve výši 81 339 160 Kč jakož i příslušenství zajištěné pohledávky.

[3] Žalovaný popsal, že správce daně vyměřil upadnuvšímu žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 80 839 160 Kč a dále mu stanovil exekuční náklady výši 500 000 Kč. Protože upadnuvší žalobce tyto povinnosti nesplnil, správce daně vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k jeho movitým věcem věci. Žalovaný setrval na tom, že správce daně jednal s daňovým subjektem, který disponoval procesní subjektivitou. Podniká-li zahraniční právnická osoba na území České republiky prostřednictvím své organizační složky, jejímž je zřizovatelem, pak je daňovým subjektem tato zahraniční právnická osoba; příjemcem daňového rozhodnutí pak může být pouze zahraniční právnická osoba – zřizovatel, přičemž pro úplnou precizaci je možné uvést i její organizační složku, jejímž prostřednictvím vykonává na území České republiky podnikatelskou činnost. V prvostupňovém rozhodnutí je jako příjemce rozhodnutí správně uvedena zahraniční právnická osoba – upadnuvší žalobce. Jelikož upadnuvší žalobce je vlastníkem předmětných movitých věcí, je správně zřizováno zástavní právo k jeho movitým věcem. Žalovaný konstatoval, že byly splněny všechny podmínky pro zřízení zástavního práva. Při předmětném zřízení zástavního práva bylo postupováno v souladu s ustanovením § 5 odst. 3 daňového řádu a v souladu se zásadou proporcionality, když za účelem zajištění úhrady daně byl zvolen legitimní způsob zajištění zřízením zástavního práva, přičemž výše zajištění odpovídá hodnotě zástav. Žádost o posečkání předmětné daňové povinnosti nebyla ze strany upadnuvšího žalobce dostatečně odůvodněna. Prvostupňové rozhodnutí navíc není podle žalovaného rozhodnutím, které by mohlo mít za následek ukončení podnikatelské činnosti upadnuvšího žalobce. Žalovaný dále nezjistil, že by prvostupňové rozhodnutí bylo podepsáno neoprávněnou osobou.

[4] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 25. 5. 2015, v níž popsal, že vůči společnosti V. A. bylo v mezidobí zahájeno insolvenční řízení, přičemž byl ustanoven insolvenční správce – žalobce. K věci samé uvedl, že finanční orgány dlouhodobě a soustavně v dané věci chybují, neboť jako účastníka řízení a daňový subjekt označují odštěpný závod, nikoli upadnuvšího dlužníka, což dokládal citací jednotlivých rozhodnutí a postupem finančních orgánů. Jakýkoli správní akt vydaný ve vztahu k odštěpnému závodu je přitom neexistující, nulitní. Poukazoval přitom na to, že dříve příslušný správce daně provedl registraci odštěpného závodu jako daňového subjektu pro DPH, což nebylo právně možné. K totožnému postupu přistoupil i Specializovaný finanční úřad. Za dané situace proto nemohla být řádně šetřena práva upadnuvšího žalobce, s nímž nebylo řádně komunikováno. Rovněž tak odštěpný závod nemůže být vlastníkem pohonných hmot, k nimž správce daně zřídil zástavní právo. Finanční orgány si neujasnily, kdo je účastníkem řízení a kdo je vlastníkem pohonných hmot. Jejich postup rovněž nešetřil práva a oprávněné zájmy upadnuvšího žalobce, protože pokud dojde k následnému prodeji zastavených věcí, dojde ke znemožnění výkonu práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost upadnuvšího žalobce, což by pro něj bylo nepřiměřené, jelikož správce daně mohl zajistit jiné movité věci. Důvod, proč finanční orgány postupovaly tímto způsobem, ostatně nebyl upadnuvšímu žalobci ani sdělen. V neposlední řadě žalobce poukazoval na to, že není dostatečně specifikováno umístění zastavovaných věcí. Nedošlo rovněž k doručení příslušných rozhodnutí oprávněnému vlastníkovi – zahraniční

právnické osobě. Došlo rovněž k porušení věcné příslušnosti, jelikož řízení nemohl v prvním stupni vést Specializovaný finanční úřad. Žalobce v neposlední řadě vyslovil podezření, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva a napadené rozhodnutí nebylo podepsáno oprávněnou osobou.

[5] Městský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** konstatoval, že rozhodnutí finančních orgánů nejsou nicotná, neboť daňové řízení bylo vedeno s upadnuvším žalobcem (zahraniční právnickou osobou) jako daňovým subjektem, nikoli s odštěpným závodem. Jako příjemce rozhodnutí byl vždy označen upadnuvší žalobce, teprve po této identifikaci následuje v záhlaví označení organizační složky, jejímž prostřednictvím zahraniční osoba působila v České republice. Z tohoto dodatečného údaje nelze dovodit, že by za daňový subjekt byla považována toliko organizační složka. Nesprávně uvedené sídlo zahraniční osoby v rozhodnutí o registraci nemá za následek v dané věci nezákonnost rozhodnutí; nadto vady rozhodnutí vydaného v řízení o registraci měl upadnuvší žalobce řešit podáním odvolání proti takovému rozhodnutí. Chyba v označení daňového subjektu ve věci žádosti o prodloužení lhůty při posečkání úhrady DPH představuje toliko formální pochybení nemající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí není neurčité či nepřezkoumatelné, protože finanční orgány správně jednaly s upadnuvším žalobcem jako vlastníkem movitých věcí. Zřízením zástavního práva nedošlo k porušení ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť zřízení zástavního práva slouží k zajištění pohledávky pro případ, že dluh, který jí odpovídá, nebude včas splněn s tím, že v tomto případě lze dosáhnout uspokojení z výtěžku zpeněžení zástavy. Zřízení zástavního práva v první fázi směřuje k vymožení neuhrazené daně, což se mimo jiné projevuje v omezené možnosti vlastníka s majetkem zatíženým zástavním právem nakládat, nemá však za následek například to, že by upadnuvší žalobce nemohl takovouto věc dále užívat. Postup finančních orgánů v předmětné věci podle městského soudu nenesl znaky libovůle. Samotný účel a povaha věci, resp. vliv zřízení zástavního práva u těchto věcí na podnikání či hospodářskou činnost, nemůže sám o sobě být důvodem, pro který by nemohlo být přistoupeno k využití zástavního práva pro zabezpečení úhrady daně. Tvrzení ohledně ekonomické likvidace žalobce nijak nedoložil. Městský soud sice konstatoval, že odůvodnění prvostupňového rozhodnutí stran zvoleného zajišťovacího prostředku a principu proporcionality je stručnější, avšak to nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost, přičemž poukázal na příslušné části odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ohledně popisu umístění předmětných pohonných hmot městský soud dovodil, že samotná rozlehlost areálu nepostačuje ke konstatování o neurčitosti a nedostatečnosti výroku rozhodnutí. Příslušné rozhodnutí bylo řádně doručeno daňovému subjektu, neboť bylo doručeno jeho zástupci s plnou mocí. Prvostupňové rozhodnutí bylo podle městského soudu vydáno věcně příslušným správcem daně, a to Specializovaným finančním úřadem, neboť byla splněna příslušná kritéria pro to, aby se danou věcí zabýval tento úřad. Obě rozhodnutí byla podepsána oprávněným úředními osobami, jak vyplývá z příslušného podpisového řádu.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 11. 4. 2018. V doplnění ze dne 21. 5. 2018 uvedl, že ji podal z důvodů dle ustanovení

§ 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Setrval na argumentaci, že daňové řízení bylo zatíženo podstatnou vadou, neboť finanční orgány nerozlišovaly mezi zahraniční právnickou osobou a její organizační složkou, s níž nesprávně fakticky jednaly. Zopakoval, že finanční orgány zaregistrovaly non subjekt. Stěžovatel v předmětné věci neusiloval o zhojení nedostatku registračního řízení, pouze poukazoval na setrvalý nesprávný postup finančních orgánů stran stanovení toho, kdo je daňovým subjektem. Městský soud se přitom dle stěžovatele opomněl zabývat vztahem zákona o DPH a daňovým řádem v otázce určení daňového subjektu. Poukazoval dále na to, že ve vztahu k jinému zahraničnímu daňovému subjektu byl postup finančních orgánů odlišný. Městský soud se nijak nevyjádřil k registraci organizační složky jako daňového subjektu, kterou provedl tehdejší správce daně. K otázce registrace a přeregistrace vysvětlil, že ve vztahu k těmto skutečnostem v žalobě poukazoval pouze na fakt, že finanční orgány postupovaly v tomto směru opakovaně protiprávně. Ohledně zřízení samotného zástavního práva argumentoval tak, že existuje rozpor mezi tím, kdo byl jako daňový subjekt registrován a kdo byl, či měl být daňovým subjektem. V rozhodnutí o zřízení zástavního práva k movité věci je daňový subjekt označen DIČ, které patří organizační složce, nikoli zahraniční právnické osobě. Organizační složka však nemohla být zástavním dlužníkem ani zástavcem. Stěžovatel dále vznesl otázku, zda je praktické zřízení zástavního práva k naftě a MEŘO, jelikož se jedná o rychlo obchodovatelnou komoditu, která nadto představovala jediný zdroj peněz. Uplatnění příslušných omezení i na věci, které slouží k obchodní činnosti stěžovatele, je nepřiměřeným zásahem do jeho práva na podnikání, tudíž správce daně nedostatečně zvážil užití zástavního práva s ohledem na podnikatelskou činnost stěžovatele. Zvláště za situace, kdy zřízení zástavního práva je předstupněm možnosti prodat movité věci v rámci daňové exekuce, ačkoliv jinak by byly z exekuce vyloučeny. Zřízení zástavního práva na veškerém majetku podnikatelského subjektu fakticky vede k zastavení jeho činnosti. Mělo být tedy městským soudem podrobněji zkoumáno, proč správce daně přistoupil k tak masivnímu zastavení majetku stěžovatele, zvláště když i městský soud ze své rozhodovací činnosti ví, že došlo k vydání dalších rozhodnutí správce daně týkající se jiného majetku stěžovatele. Trval na tom, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné s ohledem na konstatování, které žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí s odkazem na § 114 odst. 3 daňového řádu, přičemž městský soud na tuto žalobní výtku nijak nereagoval. Došlo k porušení procesních práv stěžovatele tím, že rozhodnutí finančních orgánů nebyla správně doručována zahraniční právnické osobě, která nadto byla fakticky v postavení osoby odlišné od daňového subjektu (podle příslušných registrací daňovým subjektem byla v rozporu se zákonem organizační složka a přeregistrace na tom ničeho nezměnila). Za situace, kdy se předmětné zástavní právo týkalo DPH, kde osobou povinnou k dani je přímo zahraniční právnická osoba, tudíž mělo být doručováno přímo jí. Stěžovatel rovněž setrval na argumentaci, že vůči němu nevystupoval místně a věcně příslušný správce daně, jelikož nebyly splněny podmínky pro to, aby zde jednal Specializovaný finanční úřad, neboť stěžovatel není českým daňovým rezidentem. Rozhodnutí finančních orgánů jsou rovněž nezákonná z toho důvodu, že nejsou podepsána oprávněnou osobou – namísto ředitele finančního orgánu rozhodnutí podepsala jiná osoba a nebylo řádně prokázáno, zda oprávněně. Městský soud prováděl v tomto směru dokazování, avšak neučinil tak při jednání, což je v rozporu s ústavními právy stěžovatele.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 14. 6. 2018 uvedl, že jako daňový subjekt byl vždy řádně označen stěžovatel jako zahraniční právnická osoba. Ze současného uvedení organizační složky, kteréžto následovalo až po identifikaci daňového subjektu, nelze dovozovat, že by za daňový subjekt byla považována tato organizační složka. Rovněž přeregistrace se týkala stěžovatele jako zahraniční právnické osoby, nikoli odštěpného závodu. Městský soud se podle žalovaného otázkou přeregistrace rovněž správně zabýval. Jako vlastník zastavovaných věcí byl podle žalovaného správně označen stěžovatel, kterému bylo příslušné rozhodnutí i řádně doručeno. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by zřízení zástavního práva k movitým věcem sloužícím k výkonu podnikatelské činnosti stěžovatele bylo nepřiměřené, neboť rozhodnutí o zřízení zástavního práva vlastníka movité věci nikterak neomezuje v jeho právu příslušnou věc užívat a požívat, případně s ní nakládat. Stěžovatel nebyl zřízením zástavního práva jakkoli omezen ve své podnikatelské činnosti a nemohl tedy podle žalovaného nastat likvidační efekt. Odůvodnění rozhodnutí finančních orgánů považoval za plně přezkoumatelná, tudíž na ně odkázal. Příslušným k projednávání věci v prvním stupni byl Specializovaný finanční úřad, neboť byla splněna kritéria obratu dle ustanovení § 11 odst. 2 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky. Ve vztahu k otázce podpisu rozhodnutí oprávněnou osobou žalovaný odkázal na Organizační řád Finanční správy, který se dále dovolává příslušných podpisových řádů. Skutečnost, že tyto podpisové řády nejsou zveřejněny, není protiprávní. Tyto podpisové řády byly městskému soudu doručeny; i kdyby však rozhodnutí nebyla podepsána příslušnými osobami, dle konstantní judikatury by nebyla nicotná. Ověření skutečnosti, zda byla rozhodnutí podepsána oprávněnou osobou v souladu s vnitřními předpisy, nepředstavuje provádění nových důkazů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná.**

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí městského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130.

[11] Naplnění tohoto kasačního důvodu stěžovatel dovozuje z toho, že městský soud nesprávně uchopil jeho argumentaci týkající se údajně nezákonného přeregistrování a že pouze obecně vycházel z jím citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, aniž by zvážil příslušnou hmotněprávní úpravu, případně že přehlédl jeho další dílčí argumentaci týkající se vlastního zřízení zástavního práva. K tomu Nejvyšší správní soud musí uvést, že žádné takové pochybení nezjistil – městský soud žalobní námitky posoudil a vypořádal se s nimi; to je ostatně Nejvyššímu správnímu soudu zjevné i z toho, že stěžovatel proti těmto závěrům ve své kasační stížnosti obsáhle brojí. Pokud by napadený rozsudek byl v tomto směru nepřezkoumatelný, jak naznačuje stěžovatel, nemohl by podat kasační stížnost čítající 16 stran, v níž by s příslušnými (podle názoru stěžovatele však nepřezkoumatelnými) závěry obsáhle a zevrubně polemizoval. To, že městský soud dospěl k závěru, že finanční orgány postupovaly správně, nevede k závěru, že by jeho rozsudek byl nepřezkoumatelný; z práva na spravedlivý proces a práva na řádné odůvodnění rozhodnutí totiž neplyne, že soud musí žalobní argumentaci či žalobě samotné vyhovět.

[12] Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, že není povinností městského soudu zodpovědět každou dílčí námitku, ale že musí reagovat na základní klíčovou argumentaci (srov. odstavec 51 nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 644/18), kterou v projednávané věci bylo to, zda finanční orgány řádně jednaly se stěžovatelem jako daňovým subjektem, přičemž na tento žalobní bod městský soud dostatečně reagoval. Závěr o přezkoumatelnosti rozhodnutí soudu rovněž neplyne z toho, jak dlouhé či obsáhlé je jeho odůvodnění; proto postačuje, pokud městský soud jasně, srozumitelně či i dokonce stručně reagoval na žalobní argumentaci. Ve vztahu k argumentaci stěžovatele, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný i z toho důvodu, že městský soud prováděl dokazování bez jednání, Nejvyšší správní soud odkazuje na další části odůvodnění tohoto rozsudku, v níž se věcně vyjádřil k otázce podpisu napadeného rozhodnutí oprávněnou osobou.

[13] Nejvyšší správní soud tak neshledal, že by byl naplněn kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K věci samé a naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. uvádí následující:
Určením daňového subjektu, s nímž finanční orgány jednaly, jakož i dalšími namítanými otázkami se v typově zcela totožných kauzách vedených s týmž stěžovatelem zabýval Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí. V nedávném rozsudku ze dne 11. 9. 2018, č. j. 4 Afs 194/2018 – 69, Nejvyšší správní soud ke zcela totožným námitkám stěžovatele shrnujícím způsobem konstatoval, že *podstatnou částí námitek vznesených v kasační stížnosti se již zabýval v rozsudcích ze dne 27. 4. 2018, č. j. 4 Afs 33/2018 - 66, ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 - 75, a ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018 - 76.*
V předmětných rozhodnutích pak Nejvyšší správní soud s příslušnou argumentací *nepřisvědčil námitce nicotnosti rozhodnutí finančních orgánů. V projednávané věci nejsou splněny podmínky § 105 odst. 2 daňového řádu. Nejedná se o případ, kdy by k vydání rozhodnutí nebyl správce daně vůbec věcně příslušný, ani rozhodnutí netrpí vadami, které by je činily zjevně vnitřně rozpornými nebo právně či fakticky neuskutečnitelnými, ani nedošlo k jejich vydání na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.*
Ve vztahu k subjektivitě organizační složky Nejvyšší správní soud uvedl, že *organizační složka je pouze určitou částí obchodního závodu podnikatele a jako taková nemá právní osobnost. V některých případech organizační složce zahraniční právnické osoby daňový řád*

přiznává určitá procesní práva, čímž ji však nevyjímá z rámce entit bez právní osobnosti. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že některé hmotněprávní daňové předpisy (zákon o daních z příjmů, zákon o dani silniční) přiznávají organizační složce pozici, která jde nad rámec jejího procesního postavení a dokonce ji někdy staví do pozice daňového subjektu, osoby zúčastněné na správě daní.
Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že *daňovým subjektem a příjemcem rozhodnutí finančních orgánů byla vždy zahraniční právnická osoba, nikoli její organizační složka (odštěpný závod). Jako příjemce rozhodnutí byla označena společnost V. A., se sídlem G. Str. X, K., S. r. N., tedy včetně nezbytných údajů sloužících k její identifikaci. Zmíněný závěr potvrzuje skutečnost, že v záhlaví rozhodnutí je vždy příjemce označen přesným názvem, adresou sídla ve S. r. N. s tím, že po uvedené identifikaci následuje v záhlaví označení organizační složky, jejímž prostřednictvím zahraniční právnická osoba působí v České republice. Z takto doplněného údaje nelze činit závěr, že za daňový subjekt byla považována toliko organizační složka. ....*
Totéž Nejvyšší správní soud dovodil i v případě „přeregistrace" k dani, když uvedl *Z rozhodnutí ze dne 9. 3. 2012 o registraci, resp. „přeregistraci" k DPH a přidělení nového DIČ je zřejmé, že jeho příjemcem byla zahraniční právnická osoba. Skutečnost, že SFÚ přidělil zahraniční právnické osobě DIČ, které odpovídá IČ její organizační složky bez úvodních písmen CZ, neznamená, že by k DPH byla zaregistrována přímo organizační složka samotná. ..... pokud zahraniční právnická osoba spatřovala nějaké vady rozhodnutí vydaného v řízení o registraci, měla se bránit proti zmíněnému rozhodnutí pomocí odpovídajících opravných prostředků. V současném řízení nedostatky registračního řízení nelze namítat.....*
Nejvyšší správní soud se dále ztotožnil se závěrem městského soudu, že *SFÚ byl podle § 11 odst. 2 písm. a) zákona o finanční správě příslušný k vydání rozhodnutí (věcně i místně). Byly totiž naplněny podmínky výše obratu a založení za účelem podnikání. Ostatně SFÚ je zaměřen právě na agendu specifických subjektů, s níž se pojí i vyšší náročnost výkonu správy daní, což se týká i zahraničních daňových subjektů. V detailech pak* Nejvyšší správní soud odkázal na rozsudek ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 - 75, body 81-86, kde se touto otázkou podrobně zabýval.
Nejvyšší správní soud se v citovaných rozhodnutích obsáhle vypořádal rovněž s námitkou podpisu rozhodnutí správce daně osobou neoprávněnou, a to se závěrem, že *jak rozhodnutí správce daně, tak rozhodnutí žalovaného jsou podepsána v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu a v obou případech byla podepsána v souladu s podpisovým řádem. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek městského soudu, s jehož hodnocením se ztotožňuje.*

[14] K otázce použití nesprávného DIČ pak lze odkázat na další rozsudek Nejvyššího správního soudu, a to ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018 – 76, podle kterého *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.

[15] Ve vztahu k vlastnímu doručování rozhodnutí je potom nutné vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 – 75, podle něhož *Nelze souhlasit ani s námitkou, že by bylo možné doručovat zahraniční právnické osobě na adresu sídla odštěpného závodu pouze v tom případě, kdy určitý daňový hmotněprávní předpis přiznává organizační složce postavení daňového subjektu.*
Podle § 45 odst. 1 daňového řádu platí: „Právnické osobě se doručuje na adresu jejího sídla. Zahraniční právnické osobě se doručuje na adresu sídla pobočky nebo jiné organizační složky jejího obchodního závodu zřízené v České republice, týká-li se písemnost činnosti této pobočky nebo jiné organizační složky."
Uvedené ustanovení nijak neomezuje doručování zahraničním právnickým osobám tak, jak uvádí stěžovatel. Pokud by mělo platit to, co uvádí, pak by věta druhá citovaného ustanovení byla nadbytečná. Jak poukazuje sám stěžovatel, podle § 24 odst. 6 daňového řádu totiž platí: „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." Pokud by tedy příslušný zákon označoval jako osobu zúčastněnou na správně daní organizační složku zahraniční právnické osoby, považovala by se bez dalšího za právnickou osobu a postačovala by pouze věta první § 45 odst. 1 daňového řádu. Věta druhá § 45 odst. 1 daňového řádu se tedy zjevně vztahuje i na situace, kdy odštěpný závod zahraniční právnické osoby nemá postavení osoby zúčastněné na správě daní, ale písemnost přesto souvisí s její činností (viz obdobné závěry v bodu [88] rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 214/2016). V nyní posuzované věci nebylo mezi účastníky sporné, že zajištění úhrady daně vyplývalo z činnosti organizační složky daňového subjektu na území České republiky.
Je odpovědností osob činných v odštěpném závodu, zejména jeho vedoucího, aby písemnosti správce daně, které se týkají činnosti odštěpného závodu, předal osobám odpovědným za jejich vyřízení v rámci zahraniční právnické osoby, jíž je odštěpný závod pouhou součástí. Je záležitostí vnitřní organizační struktury daňového subjektu, kdo tyto osoby budou. Není vyloučeno, aby těmito úkony byl pověřen i vedoucí odštěpného závodu nebo jiná osoba, která v něm působí. Žádné předávání do zahraničí by v takovém případě nebylo vůbec nutné. Pokud k předání příslušných písemností oprávněným osobám nedojde, lze to klást k tíži pouze vedoucímu odštěpného závodu nebo jím pověřeným osobám. Naopak to nelze klást k tíži správci daně, minimálně v tom případě, kdy řádně označí daňový subjekt, tak jako tomu bylo v nyní posuzované věci.

[16] Výše uvedené závěry plně dopadají na projednávanou věc, neboť se jedná o zcela totožnou argumentaci uplatněnou stěžovatelem v jím vedených jiných řízeních. S ohledem na tuto skutečnost z logiky věci nemůže Nejvyšší správní soud dospět k jiným závěrům, než které ve vztahu ke stěžovateli a totožné argumentaci uvedl dříve.

[17] Stěžovatel dále namítá, že postup finanční správy při zřizování zástavního práva v projednávané věci byl nepřiměřený, na což závěry výše uvedených předchozích rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nedopadají. Tady lze odkázat na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015 – 32, byť ve věci jiného účastníka řízení (ústavní stížnost proti tomuto rozhodnutí byla Ústavním soudem odmítnuta usnesením ze dne 11. 1. 2016, sp. zn. IV. ÚS 3250/2015), podle kterého *Princip přiměřenosti, který je dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu plně uplatnitelný i při rozhodování o zřízení zástavního práva, má chránit pouze před zjevnými excesy správce daně. To znamená, že z celého okruhu možných případů, v nichž přichází v úvahu zřízení zástavního práva prostřednictvím aplikace ustanovení § 170 daňového řádu, vylučuje ty, v nichž by postup správce daně byl zjevně nepřiměřený, nespravedlivý, formální, případně kdy by vykazoval znaky šikanózního postupu. .....Nejvyšší správní soud tedy vyslovuje přesvědčení, že neproporcionální je takový postup, kdy správce daně zajistí majetek, který zjevně převyšuje hodnotu neuhrazené daně, a to řádově..... Postup správce daně v předmětné věci nelze v žádném případě označit za neproporcionální, ale za souladný se zákonem. Nejvyšší správní soud v tomto směru totiž musí zdůraznit, že je to daňový subjekt, který porušil své povinnosti a který neuhradil svou daňovou povinnost. ..... neproporcionálním není a priori takové jednání správce daně, které se týká majetku značné hodnoty, protože je zejména nutné zohlednit i výši neuhrazené daně, kvůli níž správce daně takové jednání učinil.*"

[18] Nejvyšší správní soud má, shodně se závěry městského soudu za to, že s ohledem na výše uvedené nebyl postup finanční správy v projednávané věci neproporcionální. Z obsahu příslušných rozhodnutí finanční správy totiž vyplývá, že ke zřízení zástavního práva bylo z jejich strany přistoupeno z důvodu, že stěžovateli byla stanovena povinnost uhradit na dani z přidané hodnoty částku ve výši přes 81 mil. Kč. Za takové situace s ohledem na výši této daňové povinnosti je na místě, aby finanční orgány zajišťovaly majetek stěžovatele v odpovídající hodnotě. Zřizování zástavního práva k majetku nižší hodnoty by bylo zjevně neúčelné.

[19] Na tom ničeho nemůže změnit samo o sobě to, že se jedná o značný majetek, resp. majetek, který představuje podstatnou část aktiv daňového subjektu na území České republiky, přičemž jeho případná následná nucená exekuce by mohla ohrozit ekonomickou existenci daňového subjektu. Příčina ohrožení ekonomické existence stěžovatele totiž primárně nespočívá v samotném zřízení zástavního práva, ale ve vlastní daňové povinnosti daňového subjektu a její výši. Ve vztahu k samotnému zřízení zástavního práva Nejvyšší správní soud musí setrvat na tom, že zřízení zástavního práva plní v první řadě zajišťovací funkci, tudíž omezení daňového subjektu v této fázi daňového řízení jsou minimální. K podstatnému omezení práv daňového subjektu (a to zejména vlastnického práva) by mohlo dojít teprve až v navazující fázi výkonu zástavního práva. Proto nelze souhlasit s tvrzením, že již samotným zřízením zástavního práva (a to i k podstatné části stěžovatelova majetku) dochází automaticky k „ekonomické likvidaci" stěžovatele.

[20] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Ačkoli žalovaný měl v řízení úspěch, zdejší soud mu náhradu nákladů řízení nepřiznal s ohledem na konstantní judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu nákladů řízení správním orgánům (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. listopadu 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu