

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Miloslava Výborného 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 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 11. 2014, čj. 30287/14/5100-41453-705268, a čj. 30288/14/5100-41453-705268, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2017, čj. 3 Af 12/2015-106,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Společnost VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft (dále „daňový subjekt“) podnikala na území České republiky prostřednictvím své organizační složky zapsané v obchodním rejstříku (nově označované v souladu s § 503 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, jako odštěpný závod). Specializovaný finanční úřad (dále také jako „správce daně“) vydal dne 19. 9. 2014 zajišťovací příkaz čj. 197984/14/4000-27900-107911,

k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období srpen 2014 ve výši 37 390 533 Kč. Dále pak vydal dne 26. 9. 2014 zajišťovací příkaz čj. 203660/14/4000-27900-050201, k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH za období září 2014 ve výši 27 989 000 Kč. Proti oběma zajišťovacím příkazům podal daňový subjekt odvolání, která byla zamítnuta rozhodnutími žalovaného uvedenými shora, a napadené zajišťovací příkazy byly potvrzeny.

[2] Proti rozhodnutím žalovaného podal daňový subjekt žalobu. V průběhu řízení bylo s daňovým subjektem zahájeno insolvenční řízení v Německu a na žalobce (dále „stěžovatel“) přešlo právo spravovat majetek patřící do majetkové podstaty daňového subjektu. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/202 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[3] V prvé řadě dospěl městský soud k závěru, že zajišťovací příkazy nejsou nicotné, i pokud by byl daňový subjekt nesprávně označen jako organizační složka. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2014 (dále jen „daňový řád“), přiznává organizační složce zahraniční právnické osoby určitá procesní práva. Tím ji vyjímá z osob bez právní subjektivity a procesní způsobilosti, kam ji naopak začleňuje civilní právo. Některé hmotněprávní daňové předpisy přiznávají organizační složce právnické osoby postavení daňového subjektu. I když správce daně i žalovaný označovali daňový subjekt nejen jako právnickou osobou se sídlem v Německu, ale i prostřednictvím jeho organizační složky, jejímž prostřednictvím na území České republiky podniká, označili za příjemce rozhodnutí toho, komu je ukládána povinnost.

[4] Evidence pro účely DPH za zdaňovací období srpen 2014 byla použita jako podklad k výpočtu předpokládaného DPH za zdaňovací období srpen 2014. Evidence pro účely DPH nebyla pro zdaňovací období září 2014 k dispozici, a proto byla jako jedna z pomůcek použita evidence pro účely DPH za předchozí zdaňovací období. Ta byla vhodnou pomůckou pro stanovení výše jistoty.

[5] Ve výroku zajišťovacího příkazu nemusí být uvedeno použití pomůcek. Tato povinnost správce daně je uvedena v § 98 daňového řádu, pouze pokud jde o stanovení daně. Zajišťovací příkazy však daň nestanoví, ale předběžně zajišťují její úhradu.

[6] Správce daně dostatečně prokázal, že existuje hrozba nebezpečí z prodlení. Daňový subjekt nedisponoval dostatečným majetkem a měl významné splatné závazky, což zakládalo odůvodněnou obavu nebezpečí z prodlení. Není podstatné, že správce daně nezkoumal majetkovou situaci daňového subjektu pouze v tuzemsku, protože i samotné zajišťovací příkazy se týkaly veřejnoprávních závazků daňového subjektu vůči České republice.

[7] Správce daně byl věcně a místně příslušný k vydání zajišťovacích příkazů. Pokud § 11 odst. 2 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění účinném od 1. 1. 2014 (dále jen „zákon o Finanční správě ČR“), stanovící příslušnost Specializovaného finančního úřadu, neužívá ve vztahu k právnické osobě přívlastek „zahraniční“, znamená to, že se tím myslí kterákoli právnická osoba založená za účelem

podnikání, která dosáhla obratu více než 2 mld. Kč a podléhá tuzemským daňovým zákonům. Není podstatné, zda se jedná o právnickou osobu českou nebo zahraniční.

[8] Správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedl podklady, ze kterých vycházel při stanovení výše jistoty na dosud nestanovenou daň, včetně uvedení způsobu jejich výpočtu. Příslušné podklady pro výpočet jsou také součástí správního spisu a pochází od daňového subjektu. Jistota vztahující se k DPH za měsíc září 2014, která byla stanovena podle pomůcek, není stanovena ve vztahu k pouhým 12 dnům měsíce, ale ve vztahu k celému měsíci.

[9] Předmětem řízení před městským soudem není tvrzení, že dodatečně pominuly důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, a že měla být účinnost zajišťovacích příkazů ukončena. Případnou nečinnost správce daně lze napadnou samostatnou žalobou. Stejně tak předmětem tohoto soudního řízení není přezkum rozhodnutí, popřípadě jiných postupů, celních orgánů.

[10] Napadená rozhodnutí podepsal zástupce ředitele Odvolacího finančního ředitelství. Dle čl. 9 Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 11. 2014 zástupce ředitele podepisuje rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům. Pokud pak jde o podpis oprávněné úřední osoby u zajišťovacího příkazu k zajištění úhrady DPH za září 2014, pak považoval stěžovatel za nedoložené, že v den jeho vydání byl ředitel správce daně na služební cestě a jeho zástupce čerpal řádnou dovolenou. Jedná se pouze o blíže nekonkretizované pochybnosti pohybující se v rovině hypotéz a spekulací.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Proti rozsudku městského soudu brojí stěžovatel kasační stížností z důvodů, které podřazuje § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[12] První okruh námitek směřuje proti tomu, s kým bylo jednáno. Městský soud podle stěžovatele zúžil problematiku příjemce rozhodnutí pouze na jeho označení. Pokud použil předchozí judikaturu, pak nepřiléhavou nebo ji vyložil nesprávně. Stejně jako je tomu u spotřebních daní, je i u DPH jejím plátcem právnická osoba. Odštěpný závod zahraniční právnické osoby není osobou povinnou k DPH, tedy daňovým subjektem. Aby závod či jiná jednotka disponovaly právní osobností, musí jim hmotné daňové právo takové postavení přiznat, což má pak dopad do procesního daňového práva. Poukazuje poté na jednotlivá ustanovení daňového řádu a hmotněprávních daňových zákonů, z nichž dovozuje, že organizační složka/odštěpný závod mohou mít subjektivitu pouze v případě, že tak výslovně stanoví příslušný hmotněprávní daňový předpis. Zákon o DPH tak však nečiní. Pokud organizační složka takové postavení nemá, nemůže se v dané oblasti týkat ani její činnosti, proto jí nemůže být ani doručováno, a to ani jejím prostřednictvím zahraniční právnické osobě. Pokud by přesto mělo být doručováno prostřednictvím non-subjektu, jako příjemce musí být označena příslušná (zahraniční) právnická nebo fyzická osoba. Pokud je v rozhodnutí jako příjemce a daňový subjekt označena zahraniční právnická osoba a její organizační složka, musí být postaveno na jisto, koho správce daně za daňový subjekt skutečně považoval.

[13] V žalobě byly uvedeny důkazy, kterými stěžovatel prokazoval, že celní a finanční orgány ve skutečnosti nikdy nepovažovaly za daňový subjekt zahraniční právnickou osobu. Za daňový subjekt vždy považovaly jen organizační složku a pouze s ní jednaly jako s daňovým subjektem. Městský soud se k těmto důkazům nevyjádřil a nevyvodil z nich žádné závěry. Stejné platí i pro související žalobní argumentaci. V ní daňový subjekt tvrdil, že dříve příslušný správce daně, Finanční úřad Praha-západ, provedl v roce 2004 registraci odštěpného závodu jako daňového subjektu pro účely DPH, což nebylo právně možné. Pozdější rozhodnutí o registraci z roku 2012, na které poukazuje žalovaný, výslovně uvádí, že registrace k DPH zůstává zachována. Je tak stále zachována registrace k DPH na odštěpný závod jako daňový subjekt. V pozdějším rozhodnutí o registraci je navíc sice formálně označen jako daňový subjekt VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, ovšem daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“) patří opět odštěpnému závodu. Proto také orgány finanční správy vždy jednaly výlučně s odštěpným závodem. V registru plátců DPH je nesprávně uvedena jako plátce přímo německá společnost, ačkoliv registrace byla vydána na organizační složku. Pokud byla podána žádost o registraci eventuelně i vadná, bylo povinností příslušného správce daně vyzvat žadatele k odstranění vad podání.

[14] Na zajišťovacích příkazech i rozhodnutích žalovaného je jako příjemce a daňový subjekt označován odštěpný závod/organizační složka, byť pod hlavičkou zahraniční právnické osoby. DIČ a identifikační číslo osoby (dále jen „IČO“) uvedené v označení daňového subjektu patří od počátku odštěpnému závodu zahraniční právnické osoby.
[15] V jiných případech orgány finanční správy běžně jednají se zahraničními právnickými osobami jako s daňovými subjekty. V té souvislosti poukázal na některé rozsudky správních soudů a na registraci konkrétní švýcarské právnické osoby.

[16] Závěrem k označení daňového subjektu uvedl, že městský soud otázku nesprávně právně posoudil. Dále tím, že opomněl vypořádat navržené důkazy a nesprávně interpretoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností spočívající v nesrozumitelnosti i nedostatku důvodů rozhodnutí, jakož i jinou vadou řízení, která má za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Jelikož tato otázka nebyla náležitě zodpovězena ani v řízení před správním orgánem, ačkoliv žalovaný musí mít k dispozici veškeré původní registrace, tudíž nutně musí vědět, s kým vždy bylo a je jednáno jako s daňovým subjektem a na koho byly registrace vystaveny (tj. kdo byl registrován), byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu správní soud měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

[17] Další okruh námitek směřuje do použití pomůcek. Postupuje-li správce daně podle § 167 odst. 4 daňového řádu, musí ve výroku rozhodnutí uvést, že výši zajištění stanovil podle pomůcek. Daný požadavek je důležitý z hlediska důvodů pro odvolání, ve kterém daňový subjekt může brojit proti pomůckám, jejich rozsahu, správnosti, jakož i z dalších hledisek pro odůvodnění závěru o odůvodněnosti obavy a nebezpečí z prodlení. I komentář k daňovému řádu uvádí, že při použití pomůcek u zajišťovacího příkazu se plně uplatní postup dle § 98 daňového řádu. Ani předchozí právní úprava nestanovila u daně stanovené podle pomůcek, že tato skutečnost musí být uvedena ve výroku rozhodnutí. K tomu došla až judikatura v zájmu ochrany práv daňových subjektů. Stěžovatel nevidí důvodu, proč by tomu mělo být jinak i v případě zajišťovacího příkazu. Přístup městského

soudu byl velice formalistický. Daní se rozumí jakékoliv peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu [§ 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. I částka složená či posléze vymáhaná na základě zajišťovacího příkazu tuto definici naplňuje. O to více to musí platit za situace, kdy zajišťovací příkaz je exekučním titulem.

[18] K vydání obou zajišťovacích příkazů byly použity pomůcky bez ohledu na to, jak byly nazvány. Podstatné je, zda se jednalo o dosud nesplatnou či dosud nestanovenou daň. V obou případech správce daně uvedl, že se jedná o zajištění úhrady dosud nestanovené DPH. Pokud v jednom zajišťovacím příkaze správce daně tvrdí, že se jedná o pomůcky a ve druhém zajišťovacím příkaze toto netvrdí, ač se ve skutečnosti také jedná o pomůcky, výrazně tím krátí právo toho, vůči němuž směřuje zajišťovací příkaz, řádně se bránit a náležitě uplatňovat odvolací důvody.

[19] Městský soud proto posoudil uvedenou otázku právně chybně, neboť měl dospět k závěru, že použití pomůcek mělo být uvedeno přímo ve výroku rozhodnutí a měl dospět k závěru, že i v případě zajišťovacího příkazu k DPH za srpen 2014 byly použity pomůcky. Druhou otázku navíc městský soud opomenul a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

[20] Stěžovatel dále sporuje, zda pro posouzení důvodnosti obavy a nebezpečí z prodlení postačovalo, pokud správce daně zkoumal pouze majetkovou situaci odštěpného závodu a nikoliv celého daňového subjektu. Nelze souhlasit se závěrem městského soudu, že toto zkoumání bylo dostatečné, protože šlo o plnění veřejnoprávních závazků v ČR. Zahraniční právnickou osobu měl správce daně oslovit. Ta měla v rozhodné době v Německu značný majetek. To však neučinil, ačkoliv nyní s ní běžně přímo jedná. Správce daně prováděl u odštěpného závodu šetření ještě před vydáním zajišťovacích příkazů a mohl tyto dotazy vznést. Nelze osvědčit, že muselo dojít k zahájení insolvenčního řízení se zahraniční právnickou osobou. Navíc německé insolvenční řízení je jiné než české a rozhodnutí o úpadku se nevydává. Majetek v zahraničí je důležitý například i při vymáhání a zajištění daňových pohledávek (viz zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek).

[21] Správce daně také nezohlednil, že již v srpnu 2014 bylo žádáno o povolení posečkání daně. V odvoláních proti zajišťovacím příkazům bylo také upozorněno, v jaké oblasti daňový subjekt podniká a s jakými důsledky. Nedocházelo k žádnému vyvádění majetku ani se daňový subjekt neúčastnil podezřelých transakcí. Stěžovatel při hodnocení těchto okolností odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, ve věci Petr Š. (dále jen „rozsudek ve věci Petr Š.“). Překotné a rychlé kroky správce daně spíše nasvědčují jeho snaze k tomu, aby daňový subjekt svoji činnost ukončil.

[22] Nesprávně byla dle stěžovatele také posouzena otázka věcné a místní příslušnosti správce daně. V případě zahraniční právnické osoby se jedná o osobu, která má sídlo v jiném státě (v ČR je daňovým nerezidentem) a podléhá zákonům podle místa svého sídla a práva státu, podle něhož byla založena. Ve vztahu k organizační složce se i vnitřní poměry této složky řídí právem německým. Navenek pak právem českým ve vztahu k této složce. Pokud by zákonodárce chtěl, aby Specializovaný finanční úřad vykonával správu i vůči

daňovým nerezidentům, výslovně by to v § 11 odst. 2 b), d), e) a f) zákona o Finanční správě ČR uvedl. Specializovaný finanční úřad proto vykonává správu daní jen vůči některým daňovým nerezidentům.

[23] Městský soud otázku výše zajišťovaných částek a pominutí důvodů pro zajištění, jakož i důvodů pro změnu zajištění, posoudil nesprávně. Daňová povinnost k DPH za měsíc srpen 2014 přibližně odpovídala výši jistoty dle vydaného zajišťovacího příkazu k DPH za tento měsíc. Oproti tomu daňová povinnost za měsíc září byla 0 Kč, naopak vznikl nárok na nadměrný odpočet ve výši 7,67 mil Kč. Nebyl důvod na toto období vydávat zajišťovací příkaz, respektive správce daně měl na základě daňového přiznání podaného za září 2014 přikročit k ukončení jeho účinnosti. Stejně tak se měl touto otázkou zabývat městský soud a zohlednit jí při svém rozhodování. Pokud správce daně očekává daňovou povinnost, ale z daňového přiznání vyplyne, že daňová povinnosti je nulová, musí tuto skutečnost soud zohlednit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2016, čj. 2 Afs 244/2016-58). Jedná se o mimořádnou okolnost, která prolamuje meze vyjádřené v § 75 odst. 1 s. ř. s., jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel nevidí důvod, proč by správní soud v řízení o žalobě směřující proti zajišťovacímu příkazu nemohl k žalobní námitce přezkoumat i to, zda nedošlo k naplnění okolností uvedených v § 168 odst. 3 daňového řádu. Zajišťovací příkaz představuje mimořádný prostředek, kterým se zasahuje do vlastnického práva. Není důvod, aby do vlastnického práva bylo zasahováno nad míru nezbytně nutnou. Správní soud by tak měl při hodnocení věci vyslovit právní názor, kterým by zavázal správní orgán provést zhodnocení věci ve světle nových skutečností s důsledky pro změnu výši zajištěné částky nebo ukončení zajištění. Vyvolávat další řízení (např. na nečinnost), které bude posléze řešit soud, může vést k nenapravitelným následkům. To zvláště v případě, kdy soudní řízení správní, s ohledem na přetíženost správních soudů, trvají v průměru déle než rok, spíše však ještě déle.

[24] Městský soud se nevypořádal s námitkou týkající se výše daňových povinností podle daňových přiznání za srpen a září 2014, která byla vznesena v žalobě.

[25] Městský soud pochybil i při posuzování podpisů na napadených rozhodnutích. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2011, čj. 8 Ao 4/2011-22, č. 2443/2011 Sb. NSS, se lze vnitřních předpisů dovolávat i v rámci správního soudnictví. Organizačního řád Finanční správy ČR ze dne 10. 12. 2012, čj. 46130/12-1213, podle stavu ke dni 1. 11. 2014 (dále jen „organizační řád FS“), vydávaný generálním ředitelem Finanční správy ČR, je vnitřním předpisem vyšší právní síly než podpisový řád vydávaný ředitelem žalovaného (tj. správního úřadu podřízeného Generálnímu finančnímu ředitelství), a v případě rozporů proto musí mít přednost. Organizační řád FS je navíc, na rozdíl od podpisového řádu, veřejně dostupný. Smyslem povinného uveřejňování je mimo jiné to, aby si daňový subjekt, do jehož práv bylo zasaženo rozhodnutím či jiným úkonem orgánů Finanční správy ČR, mohl snadno ověřit, zda osoba, jež takový úkon učinila, k tomu byla na základě vnitřního předpisu oprávněna. Proto také stěžovatel při vydání napadených rozhodnutí vycházel z toho, že byla vydána v rozporu s organizačním řádem Finanční správy ČR. Odkazuje v této souvislosti na nález Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02. Podle organizačního řádu FS je oprávněn rozhodovat ve správních a daňových věcech za žalovaného ředitel žalovaného a za určitých podmínek i jeho zástupce.

Pokud by orgány veřejné moci při své rozhodovací činnosti mohly libovolně porušovat své vlastní vnitřní předpisy, pak by existence vnitřních předpisů postrádala jakéhokoliv smyslu. Takové porušování vnitřních předpisů při rozhodování o právech a povinnostech daňových subjektů nelze tolerovat. Městský soud bez dalšího shledal důvodnou argumentaci žalovaného o podpisovém řádu, aniž by tímto provedl důkaz a aniž by si jej vůbec vyžádal od žalovaného. Stejně tak měl být proveden jako důkaz organizační řád FS a mělo být zkoumáno, zda došlo k naplnění podmínky, na jejímž základě může zástupce ředitele žalovaného jednat za ředitele žalovaného. Dokazování provádí soud při jednání (§ 77 odst. 1 s.ř.s.). Je věcí soudu, aby zvážil, zda je třeba nařídit jednání a na něm provést dokazování, a to nehledě na stanovisko účastníků dle § 51 odst. 1 s.ř.s. Stěžovatel neměl podpisový řád k dispozici a nemohl se k němu vyjádřit, čímž došlo k zásahu do jeho práva na spravedlivý proces. Městský soud se ani nezabýval obsahem organizačního řádu FS, ačkoliv stěžovatel na něj v žalobě poukazoval.

[26] Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a případně též prohlásil zajišťovací příkazy i rozhodnutí žalovaného za nicotná, eventuálně aby je zrušil, pokud by se neztotožnil s námitkou nicotnosti.

[27] Žalovaný s kasační stížností nesouhlasil. Rozsudek obsahuje seznatelný právní názor městského soudu. Nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že správce daně a následně i žalovaný vždy jednali s odštěpným závodem. Naopak z předloženého spisového materiálu je dle žalovaného zřejmé, že příjemcem žalobou napadených rozhodnutí je bezpochyby právě zahraniční právnická osoba. I když v rozhodnutích označovali daňový subjekt nejen právnickou osobou se sídlem v Německu, ale i organizační složkou, jejímž prostřednictvím na území České republiky podniká, označili za příjemce rozhodnutí toho, komu je rozhodnutím ukládána povinnost nebo přiznáváno právo.

[28] Vzhledem k tomu, že správce daně neměl k dispozici podklady pro stanovení jistoty, nezbylo mu než použít v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu pomůcky, které byly pro stanovení jistoty vhodné. Zajišťovací příkaz nestanoví daň, ale předběžně zajišťuje její úhradu, proto se § 98 odst. 1 daňového řádu neužije. Ze samotné povahy zajišťovacího příkazu lze dovodit, že v rámci jeho vydání nelze provádět dokazování jako v rámci nalézacího řízení, ve kterém je základ daně a její výše stanovována.

[29] Nesouhlasí ani s polemikou ohledně příslušnosti správce daně. Dané ustanovení je jednoznačné. Pokud zákonodárce výslovně neuvedl, že citované ustanovení dopadá i na zahraniční právnickou osobu, nejedná se o mezeru v právu, kterou je třeba analogicky doplnit. Specializovaný finanční úřad byl zřízen především k poskytnutí odbornější, operativnější a jednotné péče velkým a specifickým daňovým subjektům. Pokud má být takováto specializovaná péče poskytována při dosažení určitého obratu právnickým osobám zřízeným dle českého práva, tím spíše musí být poskytnuta i zahraničnímu subjektu.

[30] Bylo dostatečně vymezeno, z čeho plynou obavy ohledně budoucího stanovení daně a i její nedobytnosti a proč bylo přistoupeno k vydání zajišťovacích příkazů, přičemž na jednotlivá zjištění nelze nahlížet odděleně, ale je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti. S ohledem na charakter zajišťovacího příkazu, který není rozhodnutím vydaným na základě dokazování, není možné v řízení zjišťovat skutečnosti co nejúplněji a

po správci daně požadovat provedení bezchybné a detailní analýzy struktury majetku odvolatele, což potvrdil také Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 6. 4. 2016, čj. 6 Afs 3/2016-45. Správce daně zaměřil své zkoumání na majetkovou situaci a plnění veřejnoprávních závazků v České republice, neboť i zajišťovací příkazy se týkaly veřejnoprávních závazků daňového subjektu vůči České republice.

[31] Z podpisového řádu žalovaného (stav ke dni vydání napadeného rozhodnutí) je zcela patrné, která úřední osoba byla oprávněna napadené rozhodnutí podepsat. Podpisový řád byl v řízení před městským soudem předložen. Organizační řád FS upravuje podpisová oprávnění v čl. 126, podle nějž oprávnění a povinnosti podepisovat dokumenty upravuje podpisový řád. Nelze považovat za vadu řízení, pokud městský soud dospěl k závěru, že obsah správního spisu podává dostatečně jednoznačné informace o skutkovém stavu a vyhodnocení jednotlivých prokázaných zjištění je dostatečně logické a podložené, a není proto důvod pro opakování či doplňování dokazování. Podpisové řády jsou danou skutečností a stěžovatel nemůže svým vyjádřením ani jiným důkazním prostředkem nijak zvrátit podpisové právo v nich stanovené.

[32] Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou. V ní uvedl, že nestačí posoudit, jak byl označen příjemce rozhodnutí, ale je důležité, s kým finanční orgány jednaly a koho za daňový subjekt považovaly. Tento žalobní bod uplatnil a navrhl v řízení před městským soudem daňový subjekt, ale soud tuto námitku nevypořádal. V této souvislosti odkázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2017, čj. 9 Afs 214/2016-166, zejména na bod 109. Soud v něm konstatoval, že taková námitka je důvodná a správní soud se s ní musí vypořádat. Tato námitka totiž může mít dopad na zákonnost či nicotnost napadených rozhodnutí.

[33] Je třeba zkoumat i majetkovou situaci daňového subjektu v zahraničí, především za situace, kdy daňovým subjektem je zahraniční právnická osoba. Bylo minimálně povinností správce daně požádat daňový subjekt o součinnost v této věci. Pokud by byl nečinný, pak by tvrzení žalovaného snad mohlo obstát. V daném případě tomu tak ovšem nebylo. Tímto postupem správce daně porušil zásady součinnosti a spolupráce, jakož i ochrany práv daňových subjektů.

[34] Pokud byl podpisový řád předložen až v řízení před soudem a soud z něj vycházel, jednalo se o dokazování. Podpisové oprávnění musí korespondovat s rozhodovací pravomocí (oprávněním rozhodnout ve věci). Pokud oprávnění rozhodnout o právech a povinnostech daňového subjektu a oprávnění podepsat takové rozhodnutí mohou činit osoby odlišné, pak musí být z rozhodnutí zřejmé, kdo o právu a povinnosti rozhodl a kdo takové rozhodnutí a za jakých podmínek podepsal.

[35] Stěžovatel dalším podáním opětovně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 214/2016. V něm soud uvedl, že stěžovatel je nespokojen s jakýmkoliv označením příjemce rozhodnutí (námitkou nicotnosti napadá jak rozhodnutí, kde je uvedena zahraniční osoba včetně její organizační složky, tak ta rozhodnutí, kde je uvedena pouze organizační složka zahraniční osoby). Podle svého názoru je však stěžovatel nespokojen právem. Soudy, včetně Nejvyššího správního v dané věci, zaměňují DIČ s IČO. Označení DIČ je otázka významná, neboť vyjadřuje vztah daňových orgánů k

určitému subjektu. Jen vědomí toho, že je někdo tím či oním subjektem, že má taková práva a povinnosti, mu umožňuje jeho práva střežit a bránit. Jinak totiž může těžko ten, kdo by měl svá práva střežit či je bránit, činit nějaké úkony. V minulosti vždy vůči finančním orgánům vystupovala jako plátce daně a daňový subjekt výlučně organizační složka. Když si v ČR zahraniční právnická osoba zřídí organizační složku, daňové orgány ČR přidělí DIČ přímo zahraniční právnické osobě. Toto DIČ je rozdílné od IČO, které přiděluje organizační složce obchodní rejstřík. V této souvislosti stěžovatel předložil registraci jiné zahraniční právnické osoby, kterou tuto praxi navrhuje prokázat. Daňovému subjektu však DIČ jako zahraniční právnické osobě nebylo přiděleno. Registrace k DPH byla provedena výslovně ve vztahu k organizační složce, která byla i ze strany finančních orgánů označena a považována za daňový subjekt. Jako DIČ bylo organizační složce přiděleno IČO, které jí přidělil obchodní rejstřík v roce 2003. Nejvyšší správní soud se tedy mýlí, neboť vychází z nesprávných závěrů, kdy DIČ zaměňuje s IČO a současně jeho výklad odporuje postupu správců daní, kteří registrují jako daňový subjekt a plátce daně přímo zahraniční právnické osoby u těch typů daní, kdy jako plátce či daňový subjekt nevystupuje přímo odštěpný závod (například daň silniční) nebo kdy tento odštěpný závod nevystupuje jako plátcova pokladna.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[36] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Následně přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[37] Zpravidla Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumává námitky směřující do nepřezkoumatelnosti, protože k té jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Obdobné závěry platí i o jiných vadách řízení před správními orgány nebo před soudem, neboť i ty v případě jejich zjištění zpravidla brání vypořádání námitek směřujících do hmotněprávního posouzení věci. S ohledem na to, že se námitky stěžovatele směřující do nepřezkoumatelnosti a vad řízení vztahují vždy k určitému okruhu otázek a nikoliv k řízení jako celku a prolínají se s námitkami nesprávného právního posouzení, Nejvyšší správní soud vypořádává námitky podle stěžovatelem zvolených věcných okruhů.

III.a Označení příjemce rozhodnutí, jednání s daňovým subjektem a doručování prostřednictvím organizační složky

[38] První okruh námitek směřuje k tomu, že městský soud zúžil posuzovanou problematiku pouze na označení příjemce rozhodnutí, ačkoliv stěžovatel v žalobě poukazoval na to, že je důležitou okolností i to, koho orgány finanční správy považovaly za daňový

subjekt. Nejvyšší správní soud ověřil, že toto tvrzení je pravdivé, stejně tak souhlasí s tím, že na tuto argumentaci městský soud zcela nereagoval.

[39] Tomu, že bylo v minulosti jednáno s organizační složkou, se daňový subjekt skutečně věnoval v žalobě relativně velmi obsáhle (str. 6 až 11 žaloby). Na druhou stranu z žaloby nelze seznat, kromě výjimek, jaké závěry z okolností jednání s organizační složkou a nikoliv přímo se zahraniční právnickou osobou daňový subjekt dovozoval. Na str. 6 žaloby k tomu uvedl, že tato otázka je podstatná pro to, jak příslušné orgány postavení odštěpného závodu vnímají, vůči komu provedly registrace, vůči komu činily úkony a pro otázku příslušnosti správce daně. Na str. 8 pak konstatoval, že na zajišťovacích příkazech i rozhodnutích žalovaného je jako příjemce a daňový subjekt uveden odštěpný závod. Dále na str. 9 uvedl, že správní řízení s organizační složkou není možné vést a jakékoliv řízení z něj vzešlé je nicotné a rozhodnutí postihují někoho, kdo nemá právní subjektivitu. Na téže straně také napsal, že v odůvodnění zajišťovacího příkazu k DPH za září 2014 je uvedeno, že daňový subjekt je registrován jako distributor pohonných hmot, plátcem DPH a spotřební daně a provozovatelem daňových skladů. Následně poukazuje na to, že to není pravda, protože veškeré registrace a povolení byly vydány na organizační složku. Na str. 11 poukazuje na to, že mělo být doručováno přímo zahraniční právnické osobě, neboť právě přímo ta měla něco vykonat. Na str. 12 uváděl námitky příslušnosti správce daně, ve kterých však žádným způsobem nepoukazoval na to, že by pro posouzení této otázky mělo být podstatné, zda se jedná o zahraniční právnickou osobu nebo pouze její odštěpný závod.

[40] Městský soud se z uvedeného zabýval námitkou označení příjemce rozhodnutí v souvislosti s namítanou nicotností (str. 5 rozsudku) a dále nezákonností rozhodnutí (poslední odstavec na str. 5 a první dva odstavce na str. 6 rozsudku). To nepochybně zahrnuje i vypořádání námitky, vůči komu v konkrétní věci činily správní orgány úkony. Ohledně otázky doručování v prvním odstavci na str. 6 rozsudku poukázal na § 45 odst. 1 daňového řádu, podle kterého je možné, aby zahraniční právnické osobě bylo doručováno na adresu sídla organizační složky jejího podniku zřízené v České republice, týká-li se písemnost činnosti této organizační složky podniku. Stejně tak se městský soud zabýval otázkou příslušnosti správce daně na str. 7 rozsudku, ale pouze v rozsahu vymezeném ve formě projednatelné žalobní námitky, tedy bez zohlednění okolnosti zřízení odštěpného závodu. K tomu totiž, kromě zcela obecného poukazu na str. 6, daňový subjekt v žalobě nic neuvedl.

[41] Městský soud tedy výslovně nereagoval na „vnímání“ organizační složky orgány finanční správy. Z žaloby však není jakkoliv zřejmé, jak se má uvedené vnímání projevit v zákonnosti napadených rozhodnutí. Obdobné je třeba konstatovat ohledně poukazu na to, že v minulosti byla případně chybně zaregistrována k DPH organizační složka a nikoliv zahraniční právnická osoba. Ačkoliv tato argumentace je relativně obsáhlá, opět z ní není jakkoliv patrné, jak tato skutečnost ovlivnila zákonnost napadených rozhodnutí. Za této situace mohl městský soud zcela oprávněně předpokládat, že veškerá tato argumentace je pouze dokreslující k projednatelným žalobním námitkám.

[42] Jediná ze strany městského soudu nevypořádaná argumentace daňového subjektu, která konkrétně poukazuje na nezákonnost napadených rozhodnutí je ta, která tvrdí,

že na str. 2 v zajišťovacím příkaze na DPH za září 2014 je nepravdivě uvedena informace o registraci daňového subjektu k příslušným daním a povolením. Tato žalobní argumentace je však očividně mylná, neboť nic takového v uvedeném zajišťovacím příkazu uvedeno není. I pokud by Nejvyšší správní soud připustil, že jde pouze o chybu v psaní a daňový subjekt měl na mysli zajišťovací příkaz na DPH za srpen 2014, kde se na str. 2 podobná informace nachází, pak je ze zajišťovacího příkazu očividné, že tyto okolnosti byly zmíněny bez jakéhokoliv vlivu na posouzení věci. Jde o tři holé věty z přibližně jedné strany, na které se nachází popis daňového subjektu a jeho ekonomické situace. Navíc je interpretace těchto vět v žalobě zkreslující, neboť se v nich nehovoří o registracích a povoleních, ale o tom, že daňový subjekt je plátcem daní a provozovatelem daňových skladů. Ať by tyto věty v odůvodnění uvedeny byly nebo nebyly (jako tomu bylo v zajišťovacím příkazu na DPH za září 2014), nemohlo to mít zjevně naprosto jakýkoliv vliv na zákonnost zajišťovacího příkazu.

[43] Stejný závěr je třeba učinit ohledně navržených důkazů, které se zjevně vztahují k tvrzením popsaným v bodech [41] a [42].

[44] Tato situace je odlišná od rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 214/2016, na který poukazoval stěžovatel. Tímto rozsudkem Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, protože se tento soud nevypořádal s námitkami týkajícími se toho, s kým celní orgány jednaly. Jak nicméně vyplývá z bodu [110] tohoto rozsudku, bylo to na základě odlišné žalobní argumentace. V ní daňový subjekt poukazoval na to, že se správce daně nepokusil jednat přímo s daňovým subjektem, ale jednal s vedoucím odštěpného závodu. Stejně tak správce daně jednal a činil výzvy vůči odštěpnému závodu. Tím správce daně nešetřil práva daňového subjektu. V daném řízení tedy daňový subjekt v žalobní argumentaci namítal procesní pochybení správce daně související bezprostředně s posuzovanými rozhodnutími, která zkrátila jeho práva v daném řízení. Jak však bylo uvedeno shora, v nyní posuzované věci stěžovatel poukazoval na dřívější jednání orgánů finanční správy a celních orgánů v jiných věcech (například v registračních řízeních), aniž by však uvedl, jaký dopad měla mít tato předchozí jednání na zákonnost nyní posuzovaných rozhodnutí.

[45] 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. Nejvyšší správní soud 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 však nebylo.

[46] Oba zajišťovací příkazy identifikují daňový subjekt jako VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft s uvedením sídla v Německé spolkové republice a dále uvedením organizační složky v České republice. Jejich odůvodnění začíná tím, že daňový subjekt VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft podniká na území České republiky prostřednictvím organizační složky. Z uvedeného je podle Nejvyššího správního soudu evidentní, že za daňový subjekt byla označena zahraniční právnická osoba a bylo pouze uvedeno, že v České republice podniká prostřednictvím organizační složky. V rozhodnutích 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 České republiky 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 České republiky, pokud se týká činnosti této složky (viz dále). Ostatně stejným způsobem označuje daňový subjekt i sám stěžovatel ve svých podáních soudu, aniž by byl zjevně jakkoliv nejistý, za koho tato podání činí.

[47] Na tom, že jako daňový subjekt byla označena zahraniční právnická osoba, nemůže nic změnit ani to, že k jejímu označení bylo použito též DIČ odvozené od IČO odštěpného závodu daňového subjektu. Je pravdou, že podle § 130 odst. 1 a 3 daňového řádu platí, že daňové identifikační číslo je tvořeno kódem „CZ“ a kmenovou částí, kterou tvoří obecný identifikátor. Tím je v případě právnických osob identifikační číslo. Podle § 49 písm. a) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, se IČO přiděluje i odštěpnému závodu. Lze tedy souhlasit, že daňovému subjektu mělo být přiděleno DIČ odlišné.

[48] 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 nebo chybném doručování, tak že by skutečně nebylo zřejmé, komu je povinnost ukládána (například by byl i pozměněný název či adresa daňového subjektu).

[49] Pokud se městský soud zabýval otázkami týkajícími se toho, zda může být v případě DPH daňovým subjektem i organizační složka zahraniční právnické osoby, případně jaký význam by měla záměna organizační složky a samotné zahraniční právnické osoby, pak to nebylo pro posouzení věci nezbytné. Není proto důvod, aby se k těmto otázkám vyjadřoval Nejvyšší správní soud. Klíčová je úvaha na str. 6 ve druhém odstavci rozsudku městského soudu, ve kterém soud uvedl, že daňový subjekt byl označen řádně a jeho organizační složka byla uvedena navíc.

[50] 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.

[51] 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.*“

[52] 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.

[53] 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.

III.b Požadavek na uvedení informace o použití pomůcek ve výroku rozhodnutí, užití pomůcek při vydání zajišťovacího příkazu na úhradu DPH za měsíc srpen 2014

[54] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí: „*Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*“ Podle § 167 odst. 4 daňového řádu platí: „*U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.*“

[55] Již jazykový výklad daných ustanovení směřuje k tomu, že se poslední věta § 98 odst. 1 daňového řádu neuplatní v případě zajišťovacích příkazů týkajících se dosud nestanovené daně, neboť § 98 odst. 1 daňového řádu hovoří o postupu při stanovení daně. Je obecně přijímaným východiskem, že gramatický (jazykový) výklad právní normy je nicméně pouze prvotním přiblížením se ke smyslu a skutečnému obsahu právní normy (viz nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). Nicméně i další metody výkladu vedou ke stejnému závěru.

[56] Ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu vychází ze subsidiarity použití pomůcek a váže tuto možnost až na nemožnost stanovení daně na základě dokazování v důsledku nesplnění zákonných povinností daňového subjektu (viz obdobné závěry k předchozí

právní úpravě například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 20/2006-90, č. 1222/2007 Sb. NSS, nebo shodně k daňovému řádu bod [15] rozsudku ze dne 8. 3. 2018, čj. 10 Afs 164/2017-30). Konstrukce § 167 odst. 4 daňového řádu, pokud jde o zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň, je však zcela odlišná. Ta vychází z toho, že výši zajišťované daně stanoví správce daně podle pomůcek vždy. Pouze rozlišuje, zda se bude jednat jen o vlastní pomůcky správce daně nebo zda se na jejich obstarání bude podílet i daňový subjekt. Je to ostatně zcela pochopitelné, neboť u nestanovené daně se bude muset vždy jednat o více či méně kvalifikovaný odhad budoucí daňové povinnosti, což plný standard dokazování z povahy věci vylučuje.

[57] Důvod požadavku na vyjádření toho, že došlo k použití pomůcek, již ve výroku rozhodnutí, stanovený v § 98 odst. 1 daňového řádu, je zjevně ten, že jde o odchylku od standardního stanovení daně. Tato skutečnost má také vliv na rozsah přezkumu prováděný odvolacím orgánem proti rozhodnutí o stanovení daně (§ 114 odst. 4 daňového řádu) a na nemožnost podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň (§ 141 odst. 3 daňového řádu). Tento způsob stanovení daně má tedy bezprostřední vliv na práva a povinnosti daňového subjektu oproti stavu, kdy byla daň stanovena na základě dokazování nebo pouze na základě tvrzení daňového subjektu.

[58] Požadavek na výrok obsahující informaci o použití pomůcek uvedený v § 98 odst. 1 daňového řádu má tedy význam, neboť jednak informuje daňový subjekt o odchýlení se správce daně od standardního způsobu zjištění daně, tak i o omezení jeho dalších práv oproti běžnému vyměření daně. Žádné takové důvody však v případě zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň dány nejsou. Jde o zákonem předvídaný postup správce daně, který ani nemůže být jiný, a v důsledku toho samozřejmě nemohou být odlišná práva či povinnosti daňového subjektu v souvisejících řízeních.

[59] K opačnému závěru nedochází ani komentář k daňovému řádu, na který odkazuje stěžovatel (Baxa, J., a kol.: Daňový řád, Komentář, II. díl, Praha, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1020-1021). Uvedený komentář sice v obecné rovině uvádí, že se i v případě užití pomůcek podle § 167 odst. 4 daňového řádu uplatní plně postup dle § 98 stejného zákona. To však ihned rozvádí a odkazuje pouze na postup při použití pomůcek stanovený v § 98 odst. 2 a 3 daňového řádu. Ani náznakem není uvedeno, že by se měl aplikovat i na odst. 1. Ostatně takový závěr by byl zjevně chybný, neboť toto ustanovení v prvé řadě podmiňuje použití pomůcek nesplněním povinností daňového subjektu, zatímco § 167 odst. 4 daňového řádu, jak bylo uvedeno již shora, vychází z použití pomůcek jako standardního nástroje bez ohledu na porušení povinností daňového subjektu.

[60] Není správný ani poukaz stěžovatele na § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Podle něj sice skutečně platí, že se daní rozumí jakékoliv peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. Za daň v tomto širším slova smyslu tak lze považovat i částku uvedenou v zajišťovacím příkaze. Vždy je však třeba zkoumat, zda se uplatní všechna ustanovení daňového řádu, která pojem daň používají. Jak již bylo rozebráno shora, prostřednictvím zajišťovacího příkazu se pouze zajišťuje úhrada budoucí daně v užším slova smyslu. S ohledem na to zákon stanoví odlišná pravidla pro stanovení této částky, než pro stanovení samotné daně. Vzhledem ke shora popsaným věcným

důvodům pro uvedení použití pomůcek ve výroku rozhodnutí o stanovení daně a naopak pro jejich absenci v případě určení částky pro zajištění daně, nelze dovodit jen na základě širšího pojmu daně, že by se za stanovení daně ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu mělo považovat i uložení úhrady částky k zajištění daně podle § 167 odst. 2 daňového řádu.

[61] Lze tedy uzavřít, že na rozdíl od rozhodnutí o stanovení daně podle § 98 odst. 1 daňového řádu, není třeba uvést ve výroku zajišťovacího příkazu použití pomůcek správcem daně na základě § 167 odst. 4 daňového řádu při vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň.

[62] Stěžovatel namítá, že se městský soud nevypořádal s námitkou, že i v případě zajišťovacího příkazu na DPH za srpen 2014 byly použity pomůcky, ačkoliv to v něm nebylo uvedeno. S tím Nejvyšší správní soud nesouhlasí. V žalobě byla tato námitka skutečně obsažena (na str. 11). Na tuto námitku reagoval soud na str. 6 rozsudku ve třetím odstavci. Městský soud zde dospěl k závěru, že u zajišťovacího příkazu na DPH za srpen 2014 byla jako podklad pro jeho vydání užita evidence pro účely DPH zpracovaná samotným daňovým subjektem. Totožná evidence byla užita pro zajišťovací příkaz týkající se dalšího zdaňovacího období jako jedna z pomůcek. Městský soud konstatoval, že je podle jeho názoru tato pomůcka vhodná. Městský soud tedy zjevně dospěl k závěru, že v případě zajišťovacího příkazu na DPH za srpen 2014 se o pomůcku nejednalo. Námitka tedy vypořádána byla, neboť tento závěr logicky implikuje, že nebyl žádný důvod uvádět, že daň byla stanovena podle pomůcek, neboť podle městského soudu se o pomůcku nejednalo.

[63] Nejvyšší správní soud nicméně ve shodě se stěžovatelem i s žalovaným s tímto závěrem městského soudu nesouhlasí. Jak bylo uvedeno shora v bodě [56], v případě zajišťovacích příkazů na nestanovenou daň je výše zajištění stanovena podle pomůcek vždy. Daňový subjekt však nemohl být tímto postupem správce daně jakkoliv dotčen na svých právech. Správce daně sám v zajišťovacím příkazu nijak netvrdil, že se v případě evidence na DPH o pomůcku nejedná. Vzhledem ke shora uvedeným závěrům, že použití pomůcek nemusí být uvedeno ve výroku rozhodnutí, i protože jde vždy o pomůcky, nelze ani dovodit, že by tato informace musela být uvedena alespoň v odůvodnění rozhodnutí.

III.c Posouzení majetkové situace daňového subjektu

[64] Podle § 167 odst. 1 platí: *„Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“*

[65] K odůvodněné obavě správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu se Nejvyšší správní soud již v minulosti vyjadřoval. V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, 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 mnohabodovým 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 účelově 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, čj. 9 Afs 57/2010-139).“

[66] 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, čj. 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 šlo předpokládat, že daňovou povinnost, byť případně ve splátkách, splní (rozsudek ve věci Petr Š.). 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, čj. 1 Afs 275/2016-22).

[67] Pokud jde o skutečnosti zjištěné správcem daně v nyní posuzované věci, pak správce daně poukázal na to, že daňový subjekt má vůči orgánům celní správy nedoplatky v řádu stovek milionů korun a v srpnu 2014 byl vyzván k navýšení zajištění daně k provozování daňového skladu o 66 mil. Kč. Taktéž nebyl schopen uhradit již vyměřenou DPH za měsíc červenec 2014 ve výši přesahující 80 mil. Kč. Na bankovních účtech v ČR se nacházely minimální prostředky, závazky odběratelů nepostačovaly ani k pokrytí splatné daňové povinnosti, nemovité věci daňového subjektu na území ČR byly předmětem zástavního práva, ostatní majetek byl zanedbatelný. Pokud jde o okolnosti vztahující se k území ČR, stěžovatel tato zjištění nijak nesporoval. Správce daně nemusel brát v úvahu, že daňový subjekt požádal o posečkání splatné DPH za měsíc červenec 2014. Posečkání sice lze povolit i zpětně ode dne splatnosti (§ 156 odst. 4 daňového řádu), to ale neznamená, že by již podáním žádosti o posečkání přestávala být daň splatná. Žádost o posečkání výslovně uváděla, že daňový subjekt nemá k dispozici prostředky na uhrazení splatné daňové povinnosti. Žádným konkrétním způsobem neuváděla, jak bude její budoucí splnění zajištěno, pouze se velmi obecně odvolávala na to, že své daňové povinnosti jako vždy splní. To ostatně platí i pro podaná odvolání. Informace o tom, v jaké oblasti daňový subjekt podniká a s jakými důsledky, skutečně v odvoláních obsažena byla. V odvolání bylo nicméně konkrétně pouze konstatováno, že daňový subjekt skladuje naftu ve vlastnictví České republiky, která představuje nouzovou zásobu ropy. Nejvyššímu správnímu soudu není vůbec 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. V odvolání mohl nepochybně daňový subjekt předložit jakékoliv doklady, které by zpochybňovaly závěry správce daně o jeho nedobré ekonomické situaci.

[68] 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. Situace tak rozhodně nebyla srovnatelná se situací posuzovanou v rozsudku ve věci Petr Š., na který se stěžovatel odvolává. Naopak mnohem více se blíží situaci posuzované v rozsudku sp. zn. 2 Afs 250/2015. Vývoj se neubíral rozhodně směrem rozvoje podnikatelské činnosti, ale naopak postupným narůstáním závazků.

[69] Pokud jde o námitky týkající se posuzování situace celého daňového subjektu a nikoliv pouze jeho organizační složky v ČR, 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 mnohem 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 ČR.

[70] V případě zahraničních právnických osob ze zemí Evropské unie (dále jen „EU“) a s nimi souvisejících informací týkajících se DPH, Nejvyšší správní soud si je vědom existence nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Z jeho čl. 10 vyplývá, že dožádaný orgán poskytne požadované informace co nejrychleji, nejdéle ve lhůtě 3 měsíců ode dne obdržení žádosti, případně u informací, které již má k dispozici, do 1 měsíce.

[71] Fungováním této správní spolupráce se zabývá zpráva Komise Evropskému parlamentu a Radě o používání nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty z 12. 2. 2014 (COM/2014/071 final, celexové číslo: 52014DC0071), která byla zpracována na základě čl. 59 daného nařízení. Z ní mimo jiné vyplývá, že mnohé členské státy stále nejsou schopny reagovat na žádosti ani ve lhůtách stanovených citovaným nařízením, a že dožadující členské státy často nejsou ani informovány o důvodech, které brání včasné odpovědi. Souhrnný počet opožděných odpovědí dosáhl nepřijatelné úrovně (přibližně 43 %).

[72] Pokud jde o vymáhání daní, pak je třeba poukázat na směrnici Rady č. 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření. Ta upravuje v kapitole II. výměnu informací, u kterých lze předpokládat, že jsou významné při vymáhání daňových pohledávek. Pro jejich poskytování však žádné lhůty

stanovené nejsou. V kapitole IV. pak upravuje vymáhání pohledávek a předběžná opatření. Tato směrnice je v českém právním řádu provedena stěžovatelem zmiňovaným zákonem č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek.

[73] Účinnost této směrnice hodnotila zpráva Komise Evropskému parlamentu a Radě o fungování opatření podle směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření z 18. 12. 2017 (COM/2017/0778 final, celexové číslo: 52017DC0778). Jedná se o zprávu zpracovanou podle čl. 27 odst. 3 citované směrnice. Ačkoliv je zprávou obecně kladně hodnoceno zlepšení při vzájemné spolupráci, poukazuje i na její mnohé nedostatky. Ty jsou způsobené i tím, že je obecně odlišná úroveň vymáhání daňových povinností v různých členských státech. Konstatuje se též, že se zdá, že je třeba zlepšit a usnadnit výměnu informací v rámci členských států a přístup k databázím, které obsahují informace důležité pro účely vymáhání daní. V mnoha členských státech je též velmi nízká míra úspěšnosti vymáhání daňových pohledávek.

[74] Z citovaných předpisů EU, stejně jako ze zpráv, které jejich účinnost hodnotily, je tedy zřejmé, že jak získávání informací, tak i vymáhání daní se v rámci členských států EU zlepšuje. To ale rozhodně neznamená, že je lze považovat za rovnocenná s ryze vnitrostátní situací. Případné dožádání je již z povahy věci vždy spojeno s určitou časovou prodlevou. Jak je ze shora uvedeného zřejmé, 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.

[75] 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 ČR. To však samozřejmě neznamená, že by měl na obchodní závod zahraniční právnické osoby nacházející se na území ČR 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 ČR dostatečný majetek k jejímu zaplacení.

[76] 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 dané daňové povinnosti splnit, bez ohledu na to, zda by zdroje k jejich uhrazení pocházely z odštěpného závodu v ČR 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 vyčítat 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

ČR.

[77] 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, čj. 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 [76].

[78] Pokud stěžovatel poukazoval na možnost správce daně dotázat se na ekonomickou situaci v rámci šetření u daňového subjektu, pak nelze přehlédnout, že správce daně se pokusil dne 16. 9. 2014 a 17. 9. 2014 nahlédnout do účetnictví organizační složky. To mu však nebylo umožněno, byť tomu tak mohlo být z objektivních důvodů. Nelze vyloučit, že v souvislosti s tímto nahlížením do účetnictví, by správce daně mohl zjistit i další informace o celém daňovém subjektu ať již z účetnictví nebo od osoby přítomné za daňový subjekt, ale v důsledku neposkytnutí součinnosti ze strany daňového subjektu k tomu dojít nemohlo. Nicméně i pokud by mu byly informace poskytnuty, mohl by je jen velmi obtížně ověřit.

[79] Navíc nelze dovodit ani samotnou povinnost správce daně dotazovat se na celkovou ekonomickou situaci daňového subjektu před vydáním zajišťovacího příkazu, neboť to by mohlo zmařit účel jeho vydání. Zájem o tyto informace by daňovému subjektu naznačoval, že správce daně o vydání zajišťovacích příkazů uvažuje, což by mohlo vést k rychlému převodu likvidního majetku a zmaření účelu zajištění.

[80] Pokud městský soud poukazoval na pozdější insolvenční řízení s daňovým subjektem v Německu, výslovně uvedl, že tak činí pouze pro dokreslení věci. Je proto nadbytečné se jakkoliv zabývat odlišnostmi českého a německého insolvenčního řízení.

III.d Příslušnost Specializovaného finančního úřadu

[81] Podle § 11 odst. 1 zákona o Finanční správě ČR platí: „*Specializovaný finanční úřad je příslušným pro vybrané subjekty; tím není dotčena příslušnost u poplatků, jejichž předmětem je zpoplatnění úkonu.*" Podle § 11 odst. 2 písm. a) téhož zákona patří mezi vybrané subjekty pro účely tohoto zákona též právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu více než 2 mld. Kč.

[82] Zákon o Finanční správě ČR obecně nerozlišuje mezi tuzemskými a zahraničními právnickými osobami. Je pravdou, že u dalších vybraných subjektů uvedených v § 11 odst. 2 daného zákona vymezených druhem jejich činnosti (tzv. specifické subjekty) zákon

zpravidla výslovně uvádí, že jde i o příslušné zahraniční subjekty. Například v písm. b) je uvedena banka, včetně zahraniční banky, v písm. d) pojišťovna, pobočka pojišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu, nebo v písm. e) obhospodařovatel nebo administrátor investičního fondu nebo zahraničního investičního fondu. Toto uvedení má nicméně svůj důvod. Právní předpisy upravující činnost dalších vybraných subjektů totiž příslušné termíny používají zpravidla pouze pro tuzemské právnické osoby s příslušným oprávněním vydaným v ČR a zároveň upravují podmínky pro poskytování všech či některých regulovaných služeb zahraničními osobami, které již disponují oprávněními ve svém domovském státě (např. banky, pojišťovny, obhospodařovatele nebo administrátory investičního fondu). Například tedy bankou může být pouze akciová společnost se sídlem v České republice, která disponuje bankovní licencí (§ 1 odst. 1 zákona č. 21/1992 Sb., o bankách). Vymezené bankovní činnosti však může vykonávat na území ČR rovněž zahraniční banka prostřednictvím své pobočky buď na základě jednotné licence podle práva Evropské unie, nebo na základě licence pro zahraniční banku (§ 1 odst. 6 citovaného zákona). Obdobně zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, rozlišuje mezi investičním fondem a zahraničním investičním fondem. Zákon o pojišťovnictví sice zahrnuje pod pojem pojišťovna jak tuzemskou pojišťovnu, tak i pojišťovnu z jiného členského státu nebo pojišťovnu z třetího státu [§ 3 odst. 1 písm. a) zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví], ale v mnoha dalších ustanoveních mezi nimi rozlišuje.

[83] Oproti tomu právní předpisy obecně považují za právnické osoby jakékoliv právnické osoby, tedy nejen tuzemské. Lze odkázat zejména na § 26 odst. 2 zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, podle nějž mají zahraniční právnické osoby v oblasti svých osobních a majetkových práv, pokud tímto zákonem nebo jiným právním předpisem není stanoveno něco jiného, stejná práva a stejné povinnosti jako české právnické osoby. Ostatní předpisy proto už mezi českou a zahraniční právnickou osobou nijak nerozlišují, pokud pro to není výjimečně důvod. To platí i pro oblast práva veřejného. Například tedy poplatníkem daně z příjmů právnických osob je jakákoliv právnická osoba, ačkoliv je zřejmé, že může mít své sídlo i mimo území ČR a pro takový případ je daňový nerezident [§ 17 odst. 1 písm. a), odst. 3 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů]. Zákon o Finanční správě ČR však s pojmy daňový rezident a daňový nerezident vůbec nepracuje. Není proto důvod u právnických osob uvedených v § 11 odst. 2 písm. a) zákona o Finanční správě ČR výslovně uvádět, že se vztahuje i na zahraniční právnické osoby.

[84] Smyslem existence Specializovaného finančního úřadu zjevně je, aby vykonával správu daní u těch daňových subjektů, které budou pro správu daní dosti náročné buď s ohledem na svůj obrat, svou činnost, nebo přítomnost ve skupině s takovými osobami. Lze tedy předpokládat, že na tomto finančním úřadě budou soustředěni odborníci Finanční správy ČR, připravení i na řešení nejsložitějších daňových otázek. Správa daní u zahraniční právnické osoby rozhodně nebude jednodušší než u tuzemské právnické osoby. Lze očekávat, že tomu může být právě naopak. Soud se proto ztotožňuje s žalovaným, že nedává smysl, aby zahraniční právnická osoba s obratem nad 2 mld. Kč neměla být vybraným subjektem, ačkoliv tuzemská právnická osoba by jím byla.

[85] Podstatné pro posouzení této otázky vůbec není, jakým právním řádem se řídí

vnitřní poměry právnické osoby. Pokud by měla být tato otázka relevantní v tom směru, že jde o osobu cizího práva, která vůbec nepodléhá orgánům ČR, pak by nemohl být dost dobře příslušný ani jiný správce daně. Tato úvaha je tedy zjevně zcela nesprávná.

[86] Nejvyšší správní soud poznamenává, že se v tuto chvíli nevyjadřuje k tomu, zda pro určení výše obratu je rozhodný obrat dosahovaný pouze prostřednictvím odštěpného závodu na území ČR nebo se má jednat o obrat celé právnické osoby. V posuzované věci totiž nebylo sporováno, že by rozhodný obrat nebyl dosažen i pokud jde pouze o organizační složku daňového subjektu.

III.e Zohlednění pozdější daňové povinnosti

[87] Nejprve je třeba vypořádat stěžovatelovu námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, která má spočívat v tom, že se městský soud nevypořádal s jeho žalobní námitkou týkající se výše daňových povinností podle daňových přiznání za srpen a září 2014. Stěžovatel na tato daňová přiznání odkazoval v souvislosti s jeho úvahou, že po jejich podání měl správce daně reagovat v souladu s § 168 odst. 3 daňového řádu a snížit výši zajištění nebo mu oznámit okamžik zániku zajišťovacího příkazu podle § 168 odst. 4 daňového řádu. Případně měl reagovat též žalovaný. Soud se však k této námitce vyjádřil na str. 8 rozsudku, kde uvedl, že se jedná o skutečnosti, které nejsou předmětem tohoto řízení. Soud nepřezkoumává postup či nepostup správce daně po vykonatelnosti zajišťovacích příkazů. Případné nekonání správce daně by bylo možno napadnout samostatnou žalobou. Tato námitka proto není důvodná.

[88] Stěžovatel se v souvislosti s pozdějšími daňovými přiznáními snaží také dovodit, že přímo městský soud by měl prolomit pravidlo stanovené v § 75 odst. 1 s. ř. s., podle nějž *„[p]ři přezkoumávání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.*“ V případě zajišťovacích příkazů by podle stěžovatele měl soud přihlédnout i ke skutečnostem, které nastaly později a zohlednit později přiznanou daňovou povinnost.

[89] Nejvyšší správní soud k tomuto postupu neshledává důvod. Pravidlo uvedené v § 75 odst. 1 s. ř. s. je pravidlo stanovené zákonem, jímž je soud, kromě velmi specifických výjimek, vázán. Typicky půjde o situaci, kdy mu takový postup bude ukládat buď norma vyšší právní síly, nebo mající aplikační přednost. Správní soud tak musí přihlédnout k pozdější právní úpravě ve prospěch pachatele přestupku (správního deliktu) s ohledem na čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 5 As 104/2013-46, č. 3528/2017 Sb. NSS). V úvahu také přichází přednostní aplikace práva EU, nebo mezinárodní smlouvy, která má přednost před zákonem dle čl. 10 Ústavy ČR (viz bod [22] citovaného usnesení rozšířeného senátu, pokud jde o přezkum rozhodnutí o mezinárodní ochraně v souvislosti se zásadou non-refoulement podle čl. 33 odst. 1 Ženevské úmluvy o právním postavení uprchlíků z roku 1951). Zároveň je i v takových případech prolomení uvedeného pravidla zásadně podmíněno tím, že se účastníkovi jinak ochrany nedostane (není jiná cesta ke zrušení rozhodnutí o přestupku nebo nebude jiné řízení, ve kterém by se posuzovalo dodržení zásady non-refoulement).

[90] Stěžovatel neuvádí žádná ustanovení norem vyšší právní síly nebo s aplikační

předností, která by měla odůvodňovat odlišný postup, než ten, který je stanoven v § 75 odst. 1 s. ř. s. Jak sám poukazuje, na tuto situaci naopak výslovně pamatuje § 168 odst. 3 daňového řádu, který ukládá správci daně ukončit účinnost zajišťovacího příkazu nebo rozhodnout o změně zajištěné částky před stanovením daně nebo přede dnem její splatnosti, pokud se vyvstanou okolnosti, které budou takový postup odůvodňovat. Daňový subjekt má právo brojit proti rozhodnutí vydanému podle uvedeného ustanovení, případně se bránit nečinnosti správce daně, pokud by příslušené rozhodnutí nevydal, ačkoliv pro to byly splněny podmínky. Navíc, dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, pak v souladu s § 168 odst. 4 ze zákona tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu.

[91] Postup navrhovaný stěžovatelem by vedl k popření obecného principu subsidiarity správního soudnictví, které je primárně založeno na přezkumném principu. V jím navrhovaném rozsahu by se totiž správní soudy staly soudy nalézacími, neboť by samy musely posuzovat naplnění podmínek § 168 odst. 3 daňového řádu. Navíc by ani nebylo možné, aby žalovaný po zrušení jeho rozhodnutí správním soudem zohlednil v rámci nově otevřeného odvolacího řízení důvody uvedené v § 168 odst. 3 daňového řádu, jak uvádí stěžovatel. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, lhůta pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu dle § 168 odst. 1 daňového řádu je propadnou procesní lhůtou, která je vydáním odvolacího rozhodnutí konzumována a po skončení soudního přezkumu rozhodnutí o zajištění daně již znovu neběží ani nepokračuje. Pokud proto správní soud shledá, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly dodrženy, zruší kromě napadeného rozhodnutí i zajišťovací příkaz, neboť jeho případné vady již zhojit nelze (viz rozsudek Petr Š.).

[92] Odlišný závěr rozhodně nelze dovodit ani ze stěžovatelem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 244/2016. V něm sice Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu provést a vyhodnotit v kontextu s ostatními důkazy žalobcem předložený znalecký posudek, kterým údajně zpochybňuje samotnou existenci dlužné daně. Nicméně z odůvodnění rozsudku je zřejmé, že navržený znalecký posudek směřoval ke způsobu, jakým správce daně dospěl k předpokládané budoucí daňové povinnosti, tedy k tomu, k čemu měl správce daně dospět již v okamžiku vydávání zajišťovacího příkazu a nikoliv zohlednit nové skutečnosti, vzniklé později, jak se domnívá stěžovatel. Soud v rozsudku v této souvislosti výslovně uvedl: *„Žaloba proti zajišťovacímu příkazu je žalobou proti rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Při přezkoumání rozhodnutí je rozhodný skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Ve vztahu k tomuto časovému bodu také soud provádí dokazování.“*

[93] Pokud stěžovatel uvedl, že za této situace neměl být zajišťovací příkaz dokonce ani vydán, pak není zřejmé, z čeho to dovozuje. Nijak totiž nevysvětluje, proč měl správce daně již v okamžiku vydání zajišťovacího příkazu předpokládat, že by se stanovená jistota měla výrazně odlišovat od budoucí daňové povinnosti.

III.f Osoba oprávněná podepsat rozhodnutí

[94] Stěžovateli je třeba dát za pravdu, že městský soud pochybil, pokud pro svůj závěr o oprávnění zástupce ředitele žalovaného 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 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 3 As 38/2004-135 nebo ze dne 14. 4. 2016, čj. 5 As 136/2014-85). 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.].

[95] Daňový subjekt sám v podané žalobě citoval mimo jiné čl. 100 odst. 2 organizačního řádu FS, podle nějž může zástupce ředitele rozhodovat v době nepřítomnosti ředitele v plném rozsahu jeho práv, povinností a odpovědností, pokud nepůjde o věci, v nichž si ředitel vymínil rozhodovat. Daňový subjekt v žalobě neuvedl, že by napadená rozhodnutí byla vydána v době, kdy by byl ředitel žalovaného přítomen, nebo by se jednalo o ta rozhodnutí, která si ředitel vymínil rozhodovat. Pouze ve zcela obecné rovině uvedl, že není zřejmé, zda o odvoláních rozhodla oprávněná osoba, a že mu je známo, že rozhodnutí žalovaného jsou zpravidla podepisována přímo ředitelem. Podle daňového subjektu tedy nešlo vyloučit nezákonnost či dokonce nicotnost rozhodnutí.

[96] Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 24. 6. 2015, čj. 10 As 1/2014-187, 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.“* Jak bylo rekapitulováno v předchozím bodu tohoto rozsudku, daňový subjekt žádná relevantní tvrzení o nezákonnosti podpisu ze strany zástupce ředitele žalovaného nevznesl, ale pohyboval se pouze v rovině obecných spekulací a hypotéz. Na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ostatně odkázal i přímo městský soud, byť při vypořádání námitky týkající se podpisu zajišťovacích příkazů. Tyto závěry stěžovatel v kasační stížnosti nijak nezpochybnil, ačkoliv jsou plně přenositelné i na otázku podpisu napadených rozhodnutí žalovaného. I pokud by tedy městský soud z Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství nevycházel, musel by dospět, s ohledem na vypořádání stejné námitky týkající se zajišťovacích příkazů, ke stejnému závěru. Je proto nadbytečné zabývat se i tvrzeným rozporem mezi Podpisovým řádem Odvolacího finančního ředitelství a organizačním řádem FS, neboť nebylo relevantně zpochybněno ani právo zástupce ředitele podepsat napadená rozhodnutí podle organizačního řádu FS.

[97] Navíc bylo zástupci stěžovatele dne 23. 6. 2015 doručeno vyjádření žalovaného ze dne 5. 6. 2015, ve kterém se žalovaný na Podpisový řád Odvolacího finančního ředitelství odvolává. 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.

[98] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že v tomto případě nemohlo mít pochybení městského soudu vliv na rozhodnutí ve věci samé.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[99] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[100] O věci soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[101] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti.

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

V Brně 12. června 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu