



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D. v právní věci žalobce: **Mirko Möllen**, se sídlem Barthstrasse 16, Mnichov, Spolková republika Německo, insolvenční správce dlužníka VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, se sídlem Germeringer Str. 1, Krailling, Spolková republika Německo, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 11. 2014, čj. 53302-2/2014-900000-302, čj. 53304-2/2014-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 3. 2018, čj. 31 Af 89/2014-332,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný shora specifikovanými rozhodnutími změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 24. 9. 2014, čj. 54798/2014-550000-3, a ze dne 7. 10. 2014, čj. 56752/2014-550000-3, kterými byly VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka (dále jen „organizační složka“) uloženy pokuty podle § 43 zákona č. 353/2003, o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) ve výši 10 % z částky použitého zajištění na úhradu nedoplatku daně z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2014 a srpen 2014. Výše pokut, tj. 12 524 689 Kč a 1 439 812 Kč, zůstala nezměněna.

[2] Dne 8. 12. 2014 byla u společnosti VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft se sídlem ve Spolkové republice Německo (dále jen „zahraniční právnická osoba“), která zřídila organizační

pokračování

složku a prostřednictvím ní podniká na území České republiky, nařízena předběžná insolvenční správa. Okresní soud ve Wilhelmu usnesením ze dne 1. 2. 2015 u této společnosti zahájil hlavní insolvenční řízení. Insolvenčním správcem byl ustanoven Mírko Möllen.

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 29. 10. 2015, čj. 31 Af 89/2014-79, vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného i jím předcházejících rozhodnutí celního úřadu. Tento rozsudek krajského soudu Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 3. 2016, čj. 10 Afs 265/2015-102, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud spojil tuto kauzu s dalšími žalobami téhož účastníka, spor dále vedl pod sp. zn. 31 Af 83/2014 a rozsudkem ze dne 30. 6. 2016, čj. 31 Af 83/2014-152, žaloby zamítl. V následném řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 5. 2017, čj. 9 Afs 214/2016-166, zrušil rozsudek krajského soudu čj. 31 Af 83/2014-152 pro dílčí nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud zejména kritizoval krajský soud za spojení všech osmi žalob ke společnému projednání, čímž došlo k pomnutí části žalobních námitek, které buďto souvisely s nedůvodnou hlavní námitkou nesprávného označení příjemce rozhodnutí, nebo v žalobách stály samostatně, a měly být tedy samostatně i vypořádány. Dále vytkl krajskému soudu, že při posuzování otázky oprávněnosti vydat a podepsat jednotlivá napadená rozhodnutí vycházel pouze z jednoho správního spisu. Krajský soud řádně nevypořádal ani výtku, s kým a v jaké věci byly celní orgány jako s daňovým subjektem oprávněny při správě spotřebních daní jednat (zda-li vedoucí organizační složky byl oprávněn jednat jménem zahraniční právnické osoby). Tato otázka je odlišná od sporu ohledně nepřesného označení daňového subjektu.

[4] Krajský soud v dalším řízení vyloučil ze společného řízení mj. nyní projednávanou věc k samostatnému projednání. V nyní napadeném rozsudku krajský soud převzal část závěrů, které Nejvyšší správní soud učinil v předcházejícím řízení, a opětovně posoudil část námitek, které poprvé pomnul, resp. kterými se nezabýval dostatečně. Krajský soud uvedl, že „[z] výpisu z obchodního rejstříku (...) vyplývá, že organizační složka žalobce je v tomto rejstříku zapsána jako odštěpný závod, přičemž vedoucím odštěpného závodu byl pan L. N. Dle daňového řádu se tedy jedná o plnohodnotný právní subjekt pro daňové řízení. Přitom nelze samozřejmě zpochybnit, že dlužník je právnickou osobou, nicméně v daňovém řízení vedeném na našem území byl oprávněn jednat za tento daňový subjekt vedoucí organizační složky. Rozsah jednání vedoucího není v obchodním rejstříku nikterak omezen a žádné omezení rovněž žalobce ani v samotné žalobě ani při nařízených jednáních nezminil, takže nelze mít pochyb o tom, že vedoucí odštěpného závodu byl oprávněn právnickou osobu zastupovat a pokud žalovaný a potažmo i prvoinstanční správní orgán jednali s vedoucím odštěpného závodu, lze považovat takový postup za souladný se zásadami daňového řízení i samotným daňovým řádem. Nelze přisvědčit žalobní námitce, že správce daně byl vůči žalobci nečinný, když komunikoval s odštěpným závodem.“ a žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V ní jednak opakuje žalobní námítka, jednak polemizuje s názorem krajského soudu. Mj. uvádí, že pokud zahraniční právnická osoba měla postavení daňového subjektu, byla to přímo ona, s kým měly celní orgány jednat. Nejen z označení příjemce na žalovaných rozhodnutích a prvoinstančních rozhodnutích, ale i z jejich výrokových částí, odůvodnění a dalších okolností vyplývajících ze spisu a důkazů předložených stěžovatelem v soudním řízení, je zřejmé, že pro celní orgány byla organizační složka daňovým subjektem, provozovatelem daňových skladů, právnickou osobou, ale také distributorem pohonných hmot. Ve věci provozování daňových skladů celní orgány nespojovaly žádná zvláštní práva a povinnosti se zahraniční právnickou osobou jakožto zřizovatelem organizační složky. Zahraniční právnická osoba byla pro žalovaného ve věci provozování

daňových skladů subjektem, kterého se tato problematika netýká, stála zvlášť. Podle žalovaného nemohla mít o tomto svém postavení pochybnosti ani organizační složka.

[6] V závěru kasační stížnosti stěžovatel stručně shrnul, že napadený rozsudek je nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky co do

- i. osoby, která měla být účastníkem řízení a o jejíž právech a povinnostech bylo rozhodováno, a osoby, která byla za příjemce obou rozhodnutí označena ve vztahu k těmto právům a povinnostem v kontextu výroků a odůvodnění rozhodnutí, obsahu správního spisu a provedených důkazů, a vůči níž tato rozhodnutí směřovala; a dále týkající se posouzení
- ii. doručení rozhodnutí o uložení pokut,
- iii. místní příslušnosti správce daně,
- iv. oprávnění jednat jménem subjektu.

Dále namítl důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť

- i. nebylo jednáno se subjektem, který jediný mohl být plátcem spotřební daně, daňovým subjektem, provozovatelem daňového skladu,
- ii. není zřejmé, o čích právech a povinnostech bylo rozhodováno, neboť podle právní úpravy mohla být daňovým subjektem jen (zahraniční) právnická osoba nebo fyzická osoba, z obsahu žalovaných i prvoinstančních rozhodnutí, správního spisu a provedených důkazů, jakož i vyjádření celních orgánů je však očividné, že tímto subjektem byla výlučně organizační složka,
- iii. není zřejmé, s kým bylo v řízení před správním orgánem jednáno a komu bylo doručováno, ačkoliv podle kasačního soudu měla být daňovým subjektem zahraniční právnická osoba, to však z obsahu správního spisu, žalovaných a prvoinstančních rozhodnutí a z provedených důkazů nevyplývá, v důsledku toho byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem,
- iv. řízení vedl celní úřad, který k tomu nebyl místně příslušný, jelikož generální ředitelství cel provedlo delegaci na správce daně z místně nepřislušného celního úřadu.

Konečně vytýká krajskému soudu nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, neboť

- i. krajský soud pouze paušálně konstatoval, že navrhovanými a provedenými důkazy žalobce nevyvrátil závěr krajského soudu (odst. 48. napadeného rozsudku), už ale neuvedl, co z těchto důkazů (ne)vyplývá, ani je nijak nekonkretizoval,
 - ii. neprovedl důkaz výsledkem vedoucího organizační složky, který mohl poskytnout komplexnější informace a pohled na poměr celních orgánů a organizační složky,
 - iii. nevypořádal se s žalobní námitkou, podle které nebyl důvod k poskytnutí zajištění podle § 58 odst. 6 zákona o spotřebních daních, třebaže existovala rozhodnutí, která uložila povinnost takové zajištění poskytnout,
 - iv. v kontextu celého případu vyvodil nesprávné závěry z důkazu uvedeného v odst. 55. rozsudku (odpověď celních orgánů ze 17. 12. 2009 uveřejněná na webových stránkách Celní správy ČR), který předložil stěžovatel,
 - v. zatížil řízení zmatečností, neboť některé důkazy provedl, jiné jen konstatoval; dohodu o narovnání a znalecký posudek provedl, ale vůbec z nich nevyvodil závěry; tvrdil, že některé důkazy konstatoval, z čehož není zřejmé, zda je provedl,
 - vi. nevyjádřil se k důkazům, které stěžovatel předložil v podání ze dne 9. 3. 2018 a kterými prokazoval nicotnost žalovaných a prvoinstančních rozhodnutí, ač takovou otázku je krajský soud povinen posoudit i bez námítky žalobce a na základě obsahu spisu.
- Všechny tyto vady způsobují nepřezkoumatelnost rozsudku a současně některé z nich mají za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[7] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného i celního úřadu, případně aby zrušil napadený rozsudek

pokračování

i správní rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, případně aby zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný se v řízení o kasační stížnosti s napadeným rozsudkem ztotožnil, k věci samé odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, jakož i na svá vyjádření v předcházejícím běhu soudního řízení. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

III.A. Přípustnost kasační stížnosti

[10] Ve sporu o uložení pokut podle § 43 zákona o spotřebních daních již Nejvyšší správní soud jednou rozhodoval. V rušícím již shora citovaném rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166 zodpověděl námitky, které byly vzneseny jednak v nynější věci, jednak v jiných žalobách, které krajský soud posléze vyloučil k samostatnému projednání. To však nic nemění na skutečnosti, že Nejvyšší správní soud již odpověděl na celou řadu uplatněných námitek a jeho závěry jsou závazné i pro nynější věc; v tomto rozsahu je opakovaná kasační stížnost nepřipustná [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

[11] Stěžovatel, zdá se, tento aspekt soudního řádu správního zcela pominul. Plamenně polemizuje s již jednou vysloveným názorem Nejvyššího správního soudu, od něhož se nelze při rozhodování tohoto sporu odchýlit (viz odst. 24, 25, 26, 27, 29, 38, 39, 41, 43, 54, 58 kasační stížnosti). Valná část námitek je (alespoň částečně) nepřipustná, což by si měl zástupce, který stěžovatele zastupuje v celé radě sporů, při koncipování podání uvědomit.

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

III.B. Přezkum důvodnosti vznesených námitek

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

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Jádrem sporu a vlastně i tím, kolem čeho se točí veškeré námitky tvrzené nicotnosti, nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti, je to, zda celní orgány mohly označit za příjemce rozhodnutí o uložení pokut podle § 43 zákona o spotřebních daních organizační složku zahraniční právnické osoby a zda v této věci mohly s touto organizační složkou, resp. jejím vedoucím jednat (např. doručovat oznámení, rozhodnutí apod.).

[16] Stěžovatel již poněkolkáté (v odvolání, v žalobě, v replikách a v kasačních stížnostech) tvrdošjně opakuje svůj náhled na věc. Pouze stále sofistikovaneji polemizuje s tím, jak se s jeho argumentací vypořádaly dříve rozhodující orgány. Nejvyšší správní soud nepokládá za účelné, aby stěžovatele opět obsírně přesvědčoval o vadnosti jeho – opakovaně vyvrácených – argumentů; místo toho, byť tak již učinil v řízení vedeném pod sp. zn. 10 Afs 158/2018, bude stručně

konstatovat své postoje a zaměří se na ty kasační námitky, v nichž stěžovatel přehlíží či si nesprávně vykládá důvody, které vedly ke konečnému zamítnutí jeho žaloby.

[17] Nejvyšší správní soud přihlédl též k tomu, že stěžovatel u Nejvyššího správního soudu vede několik sporů ohledně daňových a celních záležitostí; v celé řadě z nich již byly otázky, které se více, či méně dotýkají této kauzy, vyřešeny (srov. zejména rozsudky ze dne 11. 2. 2016, čj. 9 Afs 289/2015-80; ze dne 16. 3. 2016, čj. 10 Afs 265/2015-102; ze dne 29. 3. 2016, čj. 8 Afs 179/2015-47; ze dne 27. 4. 2018, čj. 4 Afs 33/2018-66; ze dne 12. 6. 2018, čj. 9 Afs 69/2017-75, publ. pod č. 3758/2018 Sb. NSS; ze dne 17. 7. 2018, čj. 9 Afs 171/2017-44; ze dne 8. 8. 2018, čj. 10 Afs 113/2018-76; ze dne 11. 9. 2018, čj. 4 Afs 194/2018-69; ze dne 31. 10. 2018, čj. 3 Afs 1/2017-71; ze dne 21. 11. 2018, čj. 6 Afs 128/2018-49, a poslední ze dne 6. 12. 2018, čj. 10 Afs 158/2018-66).

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

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

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

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

[21] Není pravda, že by předmět řízení byl nedovoleně zúžen jen a pouze na otázku označení příjemce rozhodnutí. Krajský soud se zabýval i dalšími aspekty sporu, které stojí vedle nepovedeného označení příjemce rozhodnutí, a to v mezích prostoru, který mu k tomu ponechal Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166. Krajský soud neignoroval otázku obsahu výroku a odůvodnění napadených rozhodnutí, naopak při zkoumání správnosti označení příjemce rozhodnutí poctivě zvážil, komu byla rozhodnutí skutečně – přes pochybnosti v adresátovi – určena (blíže viz část III.B.2. níže).

[22] Stěžovateli je ovšem třeba dát za pravdu v tom, že z protokolu o jednání ze dne 15. 3. 2018 ani z odůvodnění napadeného rozsudku není bez pochyb zřejmé, jak probíhalo dokazování některými důkazními prostředky, které stěžovatel soudu předložil [č. 1, 2, 3, 5, 6 jak jsou označeny v protokolu o jednání a listinné důkazy z podání ze dne 9. 3. 2018]. Podle citovaného protokolu krajský soud důkazy 1, 2, 3, 5, 6 *konstatoval* a následně usnesením vyhlášeným při jednání *zamítl* další stěžovatelovy návrhy na provedení výslechů (viz zde níže). Z protokolu tedy není jasné, zda krajský soud množinu sporných důkazů prováděl, nebo ne (naproti tomu je zřejmé, že důkazy žalovaného krajský soud prováděl, *jelikož konstatoval jejich obsah*, k tomu viz odst. 51. napadeného rozsudku). V odst. 48. napadeného rozsudku pak krajský

pokračování

soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 214/2016-166 co do neúspěšnosti námitky nepřesného označení daňového subjektu v rozhodnutích, která se týkají podnikatelské činnosti organizační složky zahraniční právnické osoby, a dále uvedl, že tento závěr [pozn. názor NSS v předcházejícím rozsudku] „nemůže být vyvrácen ani žalobcem navrhovanými důkazy, které byly v průběhu nařízených jednání soudem provedeny“ (zvýraznění doplněno).

[23] Jistě není ideální, není-li z protokolu o jednání ani z odůvodnění rozhodnutí jednoznačně patrné, co soud k důkazu vzal, event. jak prováděný důkaz hodnotil. Takovýto postup zpravidla zakládá vadu řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s]. V projednávané kauze má ovšem Nejvyšší správní soud za to, že to nemá za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel totiž sérií navržených důkazů prokazoval nicotnost, event. nezákonnost rozhodnutí celních orgánů z důvodu nepřesného označení příjemce rozhodnutí, tj. otázku, kterou Nejvyšší správní soud již závazně vyřešil ve výše citovaném rozsudku (čj. 9 Afs 214/2016-166, zejména odst. [82], [83], [89] a [94]). Na tom nic nemění ani stěžovatelova argumentace, že tyto důkazní prostředky měly vedle námitky nesprávného označení stát samostatně a prokazovat nicotnost těchto rozhodnutí z jiného důvodu – protože bylo jednáno s někým, kdo není daňovým subjektem. Skutečnost, že celní orgány v mnoha řízeních jednaly s organizační složkou a v několika rozhodnutích ji označily za příjemce rozhodnutí, nemůže ve světle názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166 založit nicotnost či jinou nezákonnost, která by se negativně dotkla práv a povinností daňového subjektu, tj. zahraniční právnické osoby (viz odst. [82], [83] a [89] cit. rozsudku). Zdá se, že stěžovatel dosud neakceptoval, že jeho případ není shodný s případem, v němž správce daně doměřil daň z příjmu fyzických osob zemřelému, tj. uložil povinnost zaniklému daňovému subjektu (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 5. 2008, čj. 8 Afs 78/2006-74, publ. pod č. 1629/2008 Sb. NSS).

[24] Lichá je argumentace, že krajský soud měl detailně – nad rámec provedených důkazů - zkoumat, zda neexistovaly další skutečnosti (např. uvnitř rozhodnutí, důkazy apod.), které by „vedle“ nesprávného označení příjemce rozhodnutí nebo „spolu s ním“ mohly založit nicotnost, resp. nezákonnost rozhodnutí. Krajský soud dostal své úloze, a to v rozsahu, který po něm požadoval Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166, část III.b). Proto nemůže záležet ani na tom, že neakceptoval stěžovatelem tvrzené skutečnosti a tomu odpovídající navrhované důkazy (výslech vedoucího organizační složky), které měly poskytnout komplexnější informace o vztahu celních orgánů a organizační složky, tzn. – slovy stěžovatele – prokazovat nicotnost rozhodnutí celních orgánů. Krajský soud správně vyhodnotil stěžovatelem předložený důkaz [odpověď celních orgánů ze dne 17. 12. 2009 na dotaz organizační složky jiné zahraniční obchodní společnosti co do možnosti získat osvědčení AEO (oprávněného hospodářského subjektu), odst. 55. napadeného rozsudku]. Tento důkazní prostředek – obecné vyjádření žalovaného k dotazu jiného tazatele – vskutku nemůže mít na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv. Krajský soud splnil konkrétní úlohu zadanou Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek čj. 9 Afs 214/2016-116, odst. [118]). Krajský soud též ve shodě s Nejvyšším správním soudem zjistil, že jádro sporu spočívá jinde, tj. v nesprávném označení příjemce rozhodnutí a v oprávnění zástupce organizační složky vystupovat jménem zahraniční právnické osoby (blíže odst. [28] níže). Řízení před krajským soudem nebylo stíženo žádnou zjevnou vadou, která by založila nezákonnost rozhodnutí.

III.B.2. Věcné námitky

[25] Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166 potvrdil, že v projednávaném případě byla daňovým subjektem přímo zahraniční právnická osoba (odst. [83]). Dále vyslovil, že tato osoba na území ČR nemohla v rozhodné době podnikat jinak, než prostřednictvím své organizační složky, kterou za tímto účelem založila. Podnikatelská činnost této složky zahraniční

osoby je předmětem zdanění na území ČR. Organizační složka byla v rozhodné době zapisována do obchodního rejstříku s vazbou na konkrétní předmět podnikání na území ČR a měla svého vedoucího, který byl oprávněn zastupovat zahraniční osobu ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu. Z perspektivy soukromého práva organizační složka zahraniční právnické osoby samozřejmě nemá právní osobnost. V kontextu daňového práva může mít jak procesní postavení daňového subjektu, tak postavení hmotněprávní (odst. [85] a násl.). Procesní postavení organizační složky může založit i daňový řád, nejen hmotněprávní předpis, jak se nesprávně domnívá stěžovatel.

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

Odst. [89] rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166
(zvýraznění doplněno)

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

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

[28] Prvně k osobě plátce spotřební daně, a tedy i osobě oprávněné provozovat daňový sklad. Jak uvedeno výše, Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 9 Afs 214/216-166 v této věci vyslovil řadu závěrů, s nimiž nelze v tomto řízení polemizovat (viz část III.B. shora). Již tehdy Nejvyšší správní soud nepovažoval za případnou argumentaci, že správce daně označil organizační složku za daňový subjekt. Po tom, co Nejvyšší správní soud rozhodl v právě citované věci, se stala bezvýznamnou otázka, koho celní orgány považovaly za daňový subjekt. Nejvyšší správní soud totiž viděl – na rozdíl od stěžovatele - *podstatu sporu jinde*, a to v otázkách jednak nesprávného označení daňového subjektu [rozsudek čj. 9 Afs 214/2016-166, část III.a)], jednak oprávnění vedoucího organizační složky jednat jménem zahraniční osoby či oprávnění celních orgánů jednat s vedoucím organizační složky.

[29] Byť by i celní orgány nesprávně za daňový subjekt považovaly organizační složku, s ní fakticky jednaly, a tak ji označily v napadených rozhodnutích, je nyní zcela jasné (po tom, co situaci vyjasnil Nejvyšší správní soud rozsudkem čj. 9 Afs 2014/2016-166), že daňovým subjektem byla zahraniční právnická osoba, která v ČR podnikala prostřednictvím organizační složky. Veškerá daňová práva a povinnosti co do spotřebních daní vždy byly právy

pokračování

a povinnostmi zahraniční právnické osoby, a to navzdory tomu, že rozhodnutí s podnikatelskou činností související byla doručována organizační složce, jakožto subjektu, prostřednictvím něhož zahraniční právnická osoba v ČR podniká. Jakkoliv označení organizační složky jako příjemce rozhodnutí, či daňového subjektu nelze považovat za optimální, je zřejmé, kdo je v dotčených řízeních skutečným adresátem rozhodnutí (zahraniční právnická osoba), a též to, že právě jí vznikají ze sporných rozhodnutí práva a povinnosti (viz odst. [82] *in fine* rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166). Otázku správnosti DIC již Nejvyšší správní soud závazně vyřešil; výtky jsou tedy nepřipustné [odst. [91] téhož rozsudku; § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.; k věcnému posouzení námitky vady v DIC srov. rozsudek čj. 10 Afs 113/2018-76, odst. [11], ve věci téhož stěžovatele]. Není tedy pravda, že by nebylo jasné, o čích právech a povinnostech bylo rozhodováno.

[30] Na pravou míru je třeba uvést i domněnku stěžovatele, že mu Nejvyšší správní v rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166 nabídnul možnost dále prokazovat nicotnost napadených rozhodnutí tím, že poukáže na jejich skutečného adresáta a daňový subjekt (jak o něm tehdy uvažovaly celní orgány). Nejvyšší správní soud vskutku na několika místech uvedeného rozsudku vyslovil závěry jako:

- i. nepřesné označení zahraniční osoby „nemá bez dalšího na nabytí práv a povinností zahraniční osoby žádné dopady“ (odst. [89]), či formulaci, že
- ii. výtky nepřesného označení daňového subjektu „nemůže být sama o sobě úspěšná a není bez dalšího důvodem pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí“ (tamtéž, odst. [94]; obdobně viz též odst. [81]; zvýraznění doplněno).

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

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

[33] S právě uvedeným bezprostředně souvisí otázka doručování. Krajský soud – v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu – v odst. 50. napadeného rozsudku uvedl, že rozhodnutí celních orgánů byla správně doručována na adresu sídla organizační složky zahraniční právnické osoby. Jak bylo již jednou vysloveno, ustanovení týkající se právnických osob se obdobně použijí na organizační složky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na řízení

na správě daní (§ 24 odst. 6 daňového řádu; odst. [88] rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166). V souladu s § 45 odst. 1 daňového řádu se zahraniční osobě doručuje na adresu sídla organizační složky, týká-li se písemnost činnosti této organizační složky. S těmito závěry se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje i po vyjasnění otázky, že napadená rozhodnutí se týkala činnosti organizační složky (daňovým subjektem ovšem je zahraniční právnická osoba). Doručování písemností proto bylo bezvadné. Na věci nic nemění stěžovatelovo přesvědčení, že organizační složce bylo doručováno zejména jako právnické osobě či daňovému subjektu.

[34] Druhou stěžejní otázkou této kauzy je, zda vedoucí organizační složky byl oprávněn jednat jménem zahraniční osoby, resp. zda s ním mohly jednat celní orgány v záležitostech zahraniční právnické osoby (viz odst. [110] rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-116). Krajský soud se při řešení této otázky inspiroval právě citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu a na základě argumentace, kterou Nejvyšší správní soud použil ve vztahu k označení příjemce rozhodnutí (daňového subjektu), učinil závěr, že vedoucí organizační složky mohl jednat v daňových věcech (odst. 52. a 53. napadeného rozsudku).

[35] S tímto závěrem krajského soudu stěžovatel polemizuje (na poměry předložené kasační stížnosti) jen stručně. Byla-li podle soudu daňovým subjektem zahraniční právnická osoba, měly celní orgány jednat přímo s ní (odst. [44] kasační stížnosti). Dále s odkazem na předpisy soukromého práva a obchodní rejstřík uvedl, že vedoucí organizační složky není statutárním orgánem a zopakoval, že podle něj § 240 odst. 3 daňového řádu nepovažuje organizační složku za právnickou osobu a § 20 odst. 1 téhož zákona neoznačuje organizační složku za daňový subjekt. Proto se podle něj v tomto případě neuplatní ani § 24 odst. 6 daňového řádu (odst. [57] kasační stížnosti).

[36] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující.

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

[38] V této souvislosti Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že daňovým subjektem je jen *osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon*, resp. též osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně (§ 20 odst. 1 daňového řádu). V posuzovaném případě, jak již bylo opakovaně řečeno, nebyla organizační složka daňovým subjektem. Jakkoliv se to stěžovateli nelíbí, organizační složku považuje daňový řád – pro účely správy daní – za právnickou osobu, nikoliv však za plnohodnotný daňový subjekt ve smyslu § 4 zákona o spotřebních daních (§ 240 odst. 1 a 2 daňového řádu; k tomu viz závazný výklad v rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166, odst. [87]). Podle § 24 odst. 6 téhož zákona, který upravuje procesní způsobilost, pak platí, že *ustanovení týkající se právnických osob se použijí obdobně i na organizační složky státu nebo pobočky nebo jiné organizační složky obchodního závodu zahraniční osoby a na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní* (v této souvislosti srov. např. § 45 odst. 1 věta druhá ohledně doručování). Mohla-li být zahraniční právnická osoba (nepřesně) označena na písemnostech celních orgánů prostřednictvím její organizační složky [rozsudek čj. 9 Afs 214/2016-166, část III.a)] a mohly-li být tyto písemnosti organizační složce doručovány (odst. [33] shora), je zřejmé, že celní orgány mohly jednat s vedoucím organizační složky jako (zákonným) zástupcem zahraniční právnické osoby (viz odst. [40] níže).

pokračování

[39] Organizační složka nesporně byla součástí širšího závodu zahraniční právnické osoby (podnikatele). Jakkoliv práva a povinnosti z rozhodnutí celních orgánů vždy příslušely zahraniční právnické osobě, faktická činnost, v rámci které byly pokuty uloženy, bezprostředně souvisela právě s podnikatelskou aktivitou vyvíjenou v organizační složce. Nesporně je odpovědností vedoucího odštěpného závodu, aby případnou komunikaci s celními orgány, která se týká činnosti odštěpného závodu, tlumočil osobám odpovědným za jejich vyřízení v rámci zahraniční právnické osoby, které je odštěpný závod pouhou součástí. Je záležitostí vnitřní organizační struktury daňového subjektu, kdo tyto osoby budou. Není vyloučeno, aby těmito úkony byl pověřen i vedoucí odštěpného závodu nebo jiná osoba, která v něm působí (ani provedený zápis v obchodním rejstříku takové zastupování nevylučuje, viz odst. [41] níže). Pokud se informace o jednání s celními orgány nedostane k oprávněným osobám, lze to klást k tíži pouze vedoucímu odštěpného závodu, příp. jím pověřeným osobám. Naopak to nelze vytýkat celním orgánům (obdobně viz rozsudek NSS čj. 9 Afs 69/2017-75, odst. [53], ve věci téhož stěžovatele).

[40] Podle § 503 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, platí, že pokud je *pobočka zapsána do obchodního rejstříku, jedná se o odštěpný závod; to platí i o jiné organizační složce, pokud o ní jiný právní předpis stanoví, že se zapíše do obchodního rejstříku. Vedoucí odštěpného závodu je oprávněn zastupovat podnikatele ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu ode dne, ke kterému byl jako vedoucí odštěpného závodu zapsán do obchodního rejstříku.* Zákon tedy z vedoucího organizační složky činí zákonného zástupce právnické osoby. Podle § 21 odst. 1 písm. c) o. s. ř. i v civilním řízení za právnickou osobu jedná vedoucí jejího odštěpného závodu, jde-li o věci týkající se tohoto závodu (srov. k tomu stanovisko občanskoprávního a obchodního kolegia NS ze dne 3. 9. 1997, sp. zn. Cpjn 30/97: „*Ve věcech týkajících se odštěpného závodu je oprávněn za právnickou osobu ve smyslu ustanovení § 21 odst. 1 o. s. ř. jednat před soudem kromě osob dalších (statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zaměstnance /člena/, který prokáže, že je oprávněn za ni jednat) též vedoucí odštěpného závodu*“, zvýraznění doplnil NSS).

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

[42] Konečně nelze opomenout námitku, že daňové řízení vedl celní úřad, který k tomu nebyl místně příslušný, jelikož generální ředitelství cel provedlo delegaci na správce daně z místně nepřislušného celního úřadu (jiného správce daně), resp. námitku nesprávného posouzení právní otázky místní příslušnosti celního úřadu. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal v odst. 49. napadeného rozsudku. Zde zejména odkázal na názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166. Tato výtku je nepřijatelná, jelikož stěžovatel jen a pouze zpochybňuje závazný názor Nejvyššího správního soudu – tj. otázku, kterou Nejvyšší správní soud plně vyřešil v rozsudku čj. 9 Afs 214/2016-166 [odst. [92] a [93]; § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Navíc je třeba dodat, že úlohou krajského soudu rozhodně nebylo zkoumat – nad rámec odůvodnění právě citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu – místní nepřislušnost správce daně (k vypořádání obdobné námitky místní nepřislušnosti srov. též rozsudek NSS ze dne 8. 8. 2018, čj. 10 Afs 113/2018-76, ve věci téhož stěžovatele, odst. [22]).

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. února 2019

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu