



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **OLDO SPÓLKA Z ORGANICZONA ODPOWIEDZAILNIŚCIA**, se sídlem Vincentego Kadlubka nr. 41, Rybnik, Polská republika, zastoupen JUDr. Radovanem Bernardem, advokátem se sídlem 28. října 767/12, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2018, č. j. 49036-2/2018-900000-317, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2020, č. j. 5 Af 2/2019 - 52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč ve lhůtě 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, JUDr. Radovana Bernarda, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalovaný, jako stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž bylo zrušeno jeho shora označené rozhodnutí (dále jen „rozhodnutí stěžovatele“), věc mu byla vrácena k dalšímu řízení a současně mu byla městským soudem uložena povinnost nahradit žalobci náklady řízení o žalobě.

[2] Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 13. 7. 2018, č. j. 78172-8/2018-510000-11 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím celní úřad zamítl žalobcův návrh na vydání povolení k nabytí pevných paliv bez daně podle čl. LXXIII zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, v rozhodném znění (dále celý článek LXXIII označován jako „zákon o dani z pevných paliv“ nebo „ZDPP“). Celní úřad žalobci povolení neudělil, protože žalobce na daňovém území nepodnikal – neměl zde umístěnu pobočku (odštěpný závod), pročež nebyl zapsán

ani v tuzemském obchodním rejstříku. Tím podle celního úřadu nenaplňoval definici pojmu dodavatele tak, aby se mohl stát příjemcem požadovaného povolení.

[3] Na základě obsahu žaloby označil městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku za stěžejní (a spornou) otázku zda ZDPP připouštěl, aby držitelem povolení mohl být žalobce jako zahraniční právnická osoba, která nepodnikala v tuzemsku, nýbrž na území Polské republiky, čili na území jiného členského státu Evropské unie. Závěru stěžovatele, že žalobci nelze povolení udělit z důvodu, že nepodniká v České republice, resp. že zde za tímto účelem není zapsán do obchodního rejstříku, totiž žalobce oponoval tvrzením, že dodavatelem mohla být kromě tuzemské rovněž zahraniční osoba, přičemž z ničeho neplynulo, že by držitelem povolení nemohla být zahraniční právnická osoba, která nabývá pevná paliva za účelem jejich dalšího prodeje.

[4] Městský soud přisvědčil žalobci v tom, že dodavatelem ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 12 ZDPP mohla být jak česká, tak zahraniční společnost, neboť jediným relevantním kritériem hodnocení bylo, že se muselo jednat o právnickou či podnikající fyzickou osobu, která nabývala pevná paliva bez daně za účelem jejich dalšího prodeje. Z § 13 odst. 2 písm. c) v spojení s § 14 odst. 2 písm. a) ZDPP pak podle městského soudu vyplývá, že návrh na vydání povolení k nabytí pevných paliv bez daně může podat nejen tuzemská, ale i zahraniční právnická nebo podnikající fyzická osoba, neboť zákon počítal se situací, že správci daně bude jako příloha žádosti podán výpis z jiného než obchodního nebo živnostenského rejstříku. Odmítl tak názor stěžovatele, že k návrhu na vydání povolení je bezvýhradně nutné přiložit i výpis z českého obchodního rejstříku, minimálně v podobě zápisu odštěpného závodu žalobce jako zahraniční osoby; označil jej přitom za nepřipustně rozšiřující oproti znění zákona. Smyslem a účelem předkládání těchto dokladů (výpisů z rejstříku) bylo v zásadě jen potvrzení identity a formální existence jako navrhovatele. K tomu městský soud doplnil, že pro věc není rozhodné, zda na území České republiky právnická či podnikající fyzická osoba (jakožto žadatel o povolení) podniká, či nikoli.

[5] Stěžovateli rovněž městský soud vytkl nesprávnou interpretaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, č. j. 7 Afs 174/2017 - 22; z něj podle soudu nevyplývá, že by povolení nemohlo být vydáno zahraniční právnické osobě z důvodu, že by české celní orgány nemohly na území jiného státu vykonávat kontrolní činnost. Nadto ani nemožnost výkonu kontrolní činnosti ze strany českých celních orgánů vůči žalobci jako zahraniční právnické osobě by bez výslovné zákonné opory nemohla jít k tíži žalobce jako žadatele o povolení.

[6] Dále městský soud přisvědčil žalobci, že dikce § 14 odst. 2 ZDPP ohledně způsobu rozhodování správce daně o návrhu na vydání povolení k nabytí pevných paliv bez daně neskýtá prostor pro jakékoli správní uvážení ani diskreci správce daně. Celní úřad, resp. stěžovatel, si tak v případě, že žalobce splnil veškeré zákonem stanovené podmínky, nemohl ve věci učinit odlišný úsudek; musel tedy ve prospěch navrhovatele rozhodnout jedinečně o vydání povolení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[7] Stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Kasační stížnost tedy podává z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

pokračování

[8] V první řadě sporuje stěžovatel názor krajského soudu, že právnická osoba usazená v jiném členském státě Evropské unie (dále jen „JČS“), žádající o povolení k nabytí pevných paliv bez daně, není povinna zapsat se do českého obchodního rejstříku.

[9] Podle stěžovatele je při posuzování charakteru předpokládané činnosti zahraniční právnické osoby v České republice zásadní, zda půjde o činnost dočasnou, nebo trvalou. Má-li být předpokládána činnost dočasná, tj. nárazová, nahodilá a nesystematická, jedná se o režim svobody poskytování služeb podle čl. 56 a násl. Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“). Naopak, má-li být tato činnost soustavná a trvalá, nejedná se o volný pohyb služeb, ale o režim v rámci svobody usazování podle čl. 49 SFEU, a tedy zahraniční právnická osoba je povinna se podrobit národní právní úpravě.

[10] Je-li předpokládána činnost (zde obchodování s pevnými palivy zahraniční právnickou osobou na území ČR) posouzena s ohledem na předpokládané trvání (povolení se uděluje na dobu pěti let), četnost (žalobce podle návrhu zamýšlí nákup 2 mil. GJ spalného tepla) a pravidelnost jako trvalá, pak musí být na zahraniční právnickou osobu kladeny stejné nároky jako na tuzemský subjekt. Podle zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), v rozhodném znění (dále jen „živnostenský zákon“), je přitom obchod s pevnými palivy živností. Živnost pak lze vykonávat pouze na základě živnostenského oprávnění. Podle § 10 odst. 5 živnostenského zákona vznikne také zahraničním právnickým osobám živnostenské oprávnění dnem jejich zápisu do obchodního nebo obdobného rejstříku, pokud se na základě jiného zákona do takového rejstříku zapisují. Za tento „jiný zákon“ považuje stěžovatel zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v rozhodném znění (dále jen „občanský zákoník“), podle jehož § 421 odst. 1 se za podnikatele považuje osoba zapsaná v obchodním rejstříku. Odst. 2 téhož ustanovení pak předpokládá, že podnikatelem je osoba, která má k podnikání živnostenské nebo jiné oprávnění podle jiného zákona. Ve smyslu § 69a živnostenského zákona představuje výjimku, v jejímž případě se podnikatel nemusí zapisovat do veřejného rejstříku, dočasné poskytování služeb v rozsahu podnikatelského oprávnění zahraniční právnické osoby v souladu s čl. 56 a násl. SFEU, tj. udělené mu jiným státem. V ostatních případech ale musí mít i zahraniční právnická osoba se sídlem v členském státě Evropské unie živnostenské oprávnění podle tuzemských předpisů a musí splnit podmínky stanovené v živnostenském zákoně. Obchod s pevnými palivy je živností ohlašovací, která při splnění stanovených podmínek smí být provozována na základě ohlášení. Při ohlášení živnosti má pak zahraniční právnická osoba podle § 45 odst. 3 živnostenského zákona mj. povinnost uvést označení a adresu umístění odštěpného závodu v České republice a provozovnu. Z uvedeného stěžovatel vyvozuje, že zamýšlí-li zahraniční právnická osoba na našem území podnikat (nikoliv pouze dočasně poskytovat služby), musí mít příslušné živnostenské oprávnění, které je však založeno na tom, že bude taková osoba mít stabilní místo, odkud bude provádět výkon svých podnikatelských aktivit a kde budou moci správní orgány kontrolovat dodržování všech povinností s tímto podnikáním souvisejících [účetní doklady, vedení evidence dle § 18 až 20 ZDPP apod.].

[11] Stěžovatel dále namítá, že postup správců daně musí v příslušných právních předpisech obsahovat také kontrolní mechanismy a stanovit možnost vymáhání plnění povinností na osobách zúčastněných na správě daní. Bez těchto instrumentů nelze zajistit řádnou správu daní. Městský soud ale zcela pominul, že ZDPP stanoví povinnosti držitele povolení k nabytí pevných paliv bez daně a samozřejmě také jejich případnou kontrolu ze strany správce daně, přičemž výsledkem případně zjištěného porušení těchto povinností může být až zrušení tohoto povolení a uložení sankce za přestupek. Stěžovatel označuje za nepřijatelný takový stav (výklad), v němž by byla kontrolní funkce správce daně ve vztahu k povolení k nabytí pevných paliv bez daně a plnění zákonem stanovených povinností zcela eliminována; právě takový stav

by nicméně nastal, neměl-li by v tuzemsku navrhovatel žádnou organizační složku, odpovědného zástupce atp. Konečným důsledkem takového výkladu by bylo faktické vyprázdnění příslušných právních norem v ZDPP i obsahu vydávaného povolení a následná nemožnost jejich uplatňování. Stěžovatel má za to, že u osoby neusazené (alespoň např. formou odštěpného závodu) v České republice by nemohl fakticky provést daňovou kontrolu, resp. uplatňovat vůči ní další pravomoci plynoucí z postavení celního orgánu jakožto správce daně. Rovněž ani případná evidence nebo účetní či jiné doklady, které by byly subjektem na výzvu správce daně předloženy, by nemusely mít žádnou vypovídací hodnotu, když by celní orgány nemohly nikdy provést daňovou kontrolu a zkontrolovat účetnictví jako celek. Městským soudem přijatý výklad ustanovení dotčených právních předpisů přitom otevírá přímý prostor pro nežádoucí daňové úniky; k těm ostatně dochází i u zde usídlených držitelů povolení, podle stěžovatele by však daňové úniky se zapojením případných držitelů povolení neusídlených v ČR byly ještě o to složitěji potíratelné. Stěžovatel se tudíž hrozí automatického vydávání povolení zahraničním subjektům, které nemají podnikatelské a jiné vazby na daňové území ČR; k nakládání s daňově zatíženými pevnými palivy na základě povolení bez daně by docházelo naprosto neověřitelně a bez kontroly příslušného tuzemského správce daně, který by se k účetním dokladům ani nedostal a vydané povolení by nebyl schopen kontrolovat.

[12] Stěžovatel má také za to, že žalobce je povinen nechat se zapsat do českého obchodního rejstříku. Podle § 429 odst. 1 občanského zákoníku se sídlo podnikatele určí adresou zapsanou ve veřejném rejstříku; výjimku z této povinnosti má pouze fyzická osoba podnikatel, který se do takového rejstříku nezapisuje (což se žalobce zjevně netýká).

[13] Stěžovatel také odmítá závěr městského soudu, že by byl žalobce diskriminován na vnitřním trhu EU tím, že byl nucen k usazení v České republice; stěžovatel po žalobci nepožadoval víc, než stanoví ZDPP pro tuzemské právnické osoby – doložení existence sídla či odštěpného závodu na území České republiky, a tím oprávněnost podnikání na tomto daňovém území. Naopak udělení povolení k nakládání s nezdaněnými pevnými palivy bez možnosti řádné kontroly dodržování zákonných podmínek, nebo kontroly značně omezené, by podle stěžovatelova názoru vedlo k diskriminaci tuzemských podnikatelských subjektů. Rovněž není pravdou, že by polská právnická osoba musela být při nákupu pevných paliv z České republiky zatížena tuzemskou daní z pevných paliv. Jiný tuzemský prodejce pevných paliv (dodavatel) může tyto suroviny prodat (dodat) do zahraničí (např. do Polska), aniž by mu v tuzemsku vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit (*a contrario* § 5 ZDPP). Taková pevná paliva pak nejsou zatížena daní podle ZDPP. Pokud tedy žalobce zamýšlel nakupovat tuzemská pevná paliva bez daně a tato v České republice již dále neprodávat (nedodávat), což sám uvádí, může je nabýt bez tuzemské daně z pevných paliv, pokud mu je v tuzemsku usazený prodejce (dodavatel) s tuzemským povolením a pod kontrolou tuzemského správce daně prokazatelně dodá na daňovém území Polské republiky.

[14] Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 17. 2. 2021, v němž se v zásadě ztotožnil s právním názorem městského soudu vyjádřeným v napadeném rozsudku. Výhradu vznesl vůči napadenému rozsudku pouze v ohledu názoru městského soudu, že by měl na území České republiky v souvislosti s případným vydáním předmětného povolení „podnikatelsky nabývat pevná paliva“. Jako zahraniční subjekt na území České republiky nevykonává podnikatelskou činnost a nebude ji vykonávat v případě získání povolení nabývat pevná paliva bez daně. Jedinou jeho činností v České republice bude nákup pevných paliv. Jejich následný prodej, čili podnikatelská činnost, ze které plynou výnosy, však bude realizován až mimo české daňové území. Jen tím, že v České republice má zájem uskutečnit nákup pevných paliv, se ještě podnikatelem v České republice nestává. Pokud zahraniční společnost na území České republiky pouze nakupuje určité zboží, nejedná se ani o činnost, jež by sama o sobě zakládala povinnost

pokračování

této společnosti zřizovat zde odštěpný závod. Rovněž závěr stěžovatele, že na základě kýženého povolení by byl naplněn znak soustavnosti a trvalosti činnosti žalobce, není v tomto případě naplněn, neboť nabytí paliv bez daně na území České republiky může být i jednorázovou záležitostí, jejíž případné opakování či neopakování se bude odvíjet od situace na celosvětovém trhu s daným pevným palivem; držitel povolení není povinen povolení fakticky využít či vyčerpat.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud předesílá, že se ve svém nedávném rozsudku ze dne 15. 10. 2021, č. j. 10 Afs 216/2020 - 36, zabýval právní otázkou obdobnou té, jež je rozhodná i pro posouzení důvodnosti nynější kasační stížnosti. V základu šlo o návrh rakouské právnické osoby na vydání povolení k nabytí elektřiny bez daně dle čl. LXXIV § 13 odst. 2 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Zcela totožně jako v nyní posuzované věci požaduje § 13 odst. 2 písm. c) uvedeného článku předmětného zákona, aby návrh na vydání povolení obsahoval „*výpis z obchodního rejstříku, výpis z živnostenského rejstříku, nebo výpis z jiného obdobného rejstříku, je-li navrhovatelem zahraniční osoba; výpis nesmí být v den podání návrhu starší více než 30 dnů*“.

[18] Ve výše odkazovaném rozsudku vyložil Nejvyšší správní soud sporné zákonné ustanovení tak, že zahraniční (rakouská) společnost, jež o vydání povolení žádala, nebyla povinna zapsat svůj (odštěpný) závod do českého obchodního rejstříku. Konstatoval, že stěžovatelem zastávaný výklad „*vyprazdňuje smysl slov ,nebo výpis z jiného obdobného rejstříku, je-li navrhovatelem zahraniční osoba‘, která zákonodárce do zákona vložil. Stěžovatel čte sporné ustanovení tak, jako by v něm tato slova vůbec nebyla, čímž popírá (obecně) předpoklad racionálního zákonodárce a (konkrétně) interpretační zásadu, podle níž má každé slovo v zákonném textu svůj význam a je do něj vloženo s určitým cílem*“. Ke stěžovatelem popisovaným obtížím, jež může městským soudem podaný výklad předmětného zákonného ustanovení přinést celním orgánům (coby správcům daně a tedy orgánům kontrolním) při odhalování a potírání daňových úniků u osob, jimž bylo povoleno nabytí elektřiny bez daně, avšak které nejsou zapsány v českém obchodním rejstříku (a nejsou tedy v žádné formě na zdejším daňovém území usídleny), pak uvedl, že „*[p]řítomnost odpovědného zástupce v ČR jistě kontrolu usnadňuje; zájem na usnadnění kontrolní činnosti však nemůže založit společnosti veřejnoprávní povinnost, kterou jí zákon neukládá, ba které ji zákonodárce výslovně zprostit*“.

[19] Nejvyšší správní soud shledává závěry rozsudku ze dne 15. 10. 2021, č. j. 10 Afs 216/2020 - 36, plně aplikovatelnými na právní otázku rozhodnou v nyní posuzované věci. Texty § 13 odst. 2 písm. c) se totiž v případě článků LXXIII (rozhodného pro nyní posuzovanou věc) a LXXIV (v případě dle citovaného rozsudku) zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, od sebe neliší byť v jediném písmeni. Na vyřčeném právním názoru přitom setrvává i v nyní posuzované věci. Ani § 13 odst. 2 písm. c) ZDPP tedy nelze vykládat tak, že by zahraniční právnická osoba se sídlem v některém z členských států Evropské unie měla činit součástí svého návrhu na vydání povolení k nabytí pevných paliv bez daně také výpis z tuzemského obchodního rejstříku, a jako předpoklad toho že by musela nejprve zřídit na daňovém území České republiky odštěpný závod a nechat jej zapsat v českém obchodním rejstříku. Takový výklad by byl v rozporu s jasným zněním zákona, a nadto i (neodůvodněně) činěn v neprospěch žalobce jakožto navrhovatele ve smyslu § 13 a násl. ZDPP, a tedy adresáta působení veřejné moci.

[20] Nejvyšší správní soud dále k námitkám stěžovatele poznamenává, že mu zejména není zřejmé stěžovatelovo rozlišování mezi svobodou usazování (čl. 49 SFEU) a svobodou poskytování služeb (čl. 56 a násl. SFEU), má-li podle stěžovatele toto rozlišování přispívat k jím zastávanému výkladu sporného § 13 odst. 2 písm. c) ZDPP. S předpokladem, že žalobcova činnost bude mít charakter spíše činnosti trvalé, se stěžovatel domnívá, že žalobce využívá svobody usazování, z čehož pak stěžovatel vyvozuje, že se žalobce musí podrobit národní právní úpravě usazování zahraničních společností. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že i při akceptaci stěžovatelova předpokladu trvalého charakteru žalobcovy činnosti na území České republiky je podstatné, že čl. 49 SFEU upravuje svobodu usazování; nikoli povinnost usadit se v tom kterém členském státě. Stěžovatelovo pojetí svobody usazování vede spíše k jejímu popření; žalobce přeci nikdy nezamýšlel (což je ostatně příčinou předmětného sporu) se v České republice usadit.

[21] Pokud jde o stěžovatelovy úvahy ohledně případné kvalifikace žalobcem v budoucnu zamýšlené činnosti (nabytí pevných paliv bez daně na daňovém území České republiky) jakožto činnosti podnikatelské a následné provázání této kvalifikace s domnělou povinností žalobce živnostenského podnikatele zapsat se do (českého) obchodního rejstříku, shledává je Nejvyšší správní soud bezpředmětnými. Pakliže totiž § 13 odst. 2 písm. c) ZDPP umožňuje zahraniční právnické osobě přiložit k návrhu na vydání povolení „výpis z jiného obdobného rejstříku“, pak ani v případě, kdy by skutečně byla povinna zapsat se do českého obchodního rejstříku (nebo svůj odštěpný závod), nebyla by povinna přikládat k návrhu výpis z českého obchodního rejstříku, dokud by sama zůstala navrhovatelem a současně i zahraniční osobou. Opačný přístup by skutečně činil zcela zbytečnou tu část zákonného textu, která pamatuje na to, že zahraniční osoby mohou také podat návrh na vydání povolení k nabytí pevných paliv bez daně toliko s příložením „výpisu z jiného obdobného rejstříku“.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, nezbylo, než ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítnout.

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. (přiměřeně dle § 120 téhož zákona). Žalobce byl v řízení procesně úspěšný, a proto má vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů. Žalobcem účelně vynaložené náklady v řízení o kasační stížnosti spočívají v odměně zástupce (advokáta) za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) dle § 11 odst. 1 písm. k) ve spojení s § 11 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“), v sazbě vyplývající z § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 téže vyhlášky (3100 Kč za úkon právní služby), k čemuž navíc náleží jedenkrát paušální částka náhrady hotových výdajů advokáta (300 Kč, srov. § 13 odst. 4 advokátního tarifu), to vše zvýšeno o 21 %, neboť zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty. Celkem je tedy stěžovatel povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám žalobcova zástupce – JUDr. Radovana Bernarda, advokáta.

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

V Brně dne 3. listopadu 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu