



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci

žalobce: **TALAVANTE s.r.o.** (dříve STEFAREZ s.r.o.), IČ 44 023 821,
Hlavná 326, Dunajská Streda 929 01,
zastoupeného Mgr. Matejem Kozou, advokátem,
sídlem Milady Horákové 116/109, Praha 6

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, IČ 72080043,
Štěpánská 28, 111 21 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2017 č. j. 8402514/17/2003-00540-110077

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá zrušení rozhodnutí v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl návrh žalobce na zastavení

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

daňové exekuce nařízené exekučním příkazem na příkázání pohledávky z účtu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 7927137/17/2003-00540-110077.

Žaloba

2. Žalobce předně uvedl, že dle poučení napadeného rozhodnutí nebylo proti tomuto rozhodnutí možné uplatnit opravné prostředky. Napadené rozhodnutí je ale svojí povahou rozhodnutí negativní, protože ve sféře žalobce se projevuje tím, že jeho návrhu nebylo správcem daně vyhověno a nezákonná exekuce nebyla zastavena. Žalobce s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012-24, namítl, že proti napadenému rozhodnutí bylo možné uplatnit opravné prostředky. Žalobce proto podal dne 6. 12. 2017 proti napadenému rozhodnutí v plném rozsahu odvolání, které správce daně posoudil jako námitky proti rozhodnutí o zastavení daňové exekuce.
3. Žalobce vznesl žalobní bod nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Uvedl, že ačkoliv daňový řád představuje určité specifikum v oblasti správního práva, správce daně si zaměňuje dílčí procesní způsobilost, případně skutečnost, kam se daňovému subjektu doručuje s tím, komu lze ukládat povinnosti rozhodnutím tak, aby byly právně vykonatelné. Oba platební výměry, které byly podkladem pro zanesení příslušných částek do evidence daní, ukládají povinnost přímo odštěpnému závodu zahraniční právnické osoby. V obou platebních výměrech je coby daňový subjekt označen odštěpný závod žalobce, nikoliv samotný žalobce. Povinnosti dle platebních výměrů tudíž ukládají povinnosti odštěpnému závodu, který sám nemá právní subjektivitu. Žalobce k právní subjektivitě organizační složky odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 7. 4. 2011, sp. zn. 21 Cdo 1027/2010, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, čj. 5 Afs 64/2012-79. Ze žádné části platebních výměrů se nedá dovodit, že by odštěpný závod žalobce byl toliko adresátem a daňovým subjektem by měl být právě žalobce. Z tohoto důvodu jsou oba platební výměry nulitní a trpí vadou nicotnosti, takže nemůžou založit žádné povinnosti směrem k žalobci, a taktéž na základě těchto paaktů nemůže být proti žalobci vedena daňová exekuce. Exekuční titul tak není materiálně vykonatelný, protože podkladová rozhodnutí (platební výměry) mu předcházející ukládají povinnosti útvaru, který sám nemá právní subjektivitu. I v případě exekučního titulu je jako dlužník označen přímo odštěpný závod žalobce, což rovněž způsobuje jeho nevykonatelnost.
4. Platební výměry byly podkladem pro zanesení příslušných částek do evidence daní, a tudíž jsou bezprostředním podkladem exekučního titulu v podobě výkazu nedoplatků sestaveného z údajů evidence daní. Výkaz nedoplatků je dle judikatury vykonatelný tehdy, jsou-li vykonatelné všechny položky v něm uvedené. Exekuční titul se nemohl stát vykonatelným, a proto musí být exekuce zastavena pro nedostatek zákonných podmínek pro její vedení. K tomu žalobce odkázal na stanovisko Nejvyššího soudu ČR vydaného jeho kolegiem dne 18. 2. 1981, sp. zn. Cpj 159/79.

Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout a uvedl, že proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na odložení nebo zastavení daňové exekuce vydanému po 1. 1. 2014 nejsou připuštěny opravné prostředky. Pokud žalobce zmiňuje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 14/2012-24 ze dne 9. 2. 2012 je zřejmé, že se muselo jednat o rozhodnutí vydané před 1. 1. 2014, tedy o rozhodnutí, proti kterému bylo

možné podat odvolání. Zmíněné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nedopadá na danou situaci.

6. Žalovaný konstatoval, že předmětem daňové exekuce nařízené exekučním příkazem na přikázání pohledávky z účtu č. j. 7927137/17/2003-00540-110077 jsou nedoplatky na dani z přidané hodnoty a na úrocích z prodlení na DPH za zdaňovací období červen 2015. Konkrétně byla daňová povinnost vyměřena platebním výměrem vydaným dne 9. 9. 2016 pod č. j. 6766019/16/2003-52524-108031, a to ve výši 290.614,- Kč. Proti němu bylo podáno odvolání, které bylo rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství zamítnuto. Nedoplatek ve výši 290.614,- Kč se stal splatným dne 27. 6. 2017 a je ve smyslu ustanovení § 103 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), vykonatelný. Co se týká úroku z prodlení na DPH za zdaňovací období červen 2015 ve výši 91.060,- Kč, žalovaný uvedl, že úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona, a to za každý den, po který nebyla platební povinnost splněna, jeho splatnost je také určena dnem, ve kterém jsou splněny podmínky pro jeho vznik. Žalovaný konstatuje, že výkaz nedoplatků č. j. 7927138/17/2003-00540-110077, který je exekučním titulem, obsahuje vykonatelné nedoplatky. K žalobcem zmiňovanému platebnímu výměru č. j. 6012058/16/2003-52524-108031 ze dne 27. 7. 2016 žalovaný uvádí, že tímto platebním výměrem byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 245.339,- Kč s tím, že tento platební výměr není předmětem daného exekučního řízení.
7. Dle žalovaného nelze akceptovat odkaz žalobce na civilní judikaturu, která se otázkou nicotnosti správních rozhodnutí nezabývá a ani zabývat nemůže. Předmět sporu je nutné posuzovat z pohledu zásad správního práva a to konkrétně zásad týkajících se daňového řízení. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 8 Afs 179/2015-47, ze dne 29. 3. 2016 a na s ním související rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, č. j. 31 Af 83/2014-152, ze dne 30. 6. 2016.
8. Žalovaný dále uvedl, že sám žalobce se např. v podaných přiznáních k DPH za zdaňovací období květen a červen 2015, v podaných odvoláních proti platebním výměrům č. j. 6766019/16/2003-52524-108031 a č. j. 6012058/16/2003-52524-108031, označuje takto: STEFAREZ s.r.o., odštěpný závod, Kubelíkova 1224/42, 130 00 Praha 3, DIČ: CZ683417639.

Replika žalobce a další podání účastníků

9. Žalobce zaslal soudu repliku ze dne 23. 5. 2018, ve které uvedl, že výkaz nedoplatků nemůže být vykonatelný minimálně z toho důvodu, že neodkazuje na vykonatelné rozhodnutí správce daně, které je podkladem exekučního titulu, a jenž má tvořit základ exekuce vedené proti žalobci. Výkaz nedoplatků totiž odkazuje na zřejmě zcela neexistující platební výměr. Vykonatelnost exekučního titulu zpochybnil i sám žalovaný, který dne 3. 4. 2018 provedl rozhodnutím, č. j. 2027974/18/2003-00540-107455, opravu exekučního příkazu ze dne 30. 10. 2017, a to tak, že došlo k opravě exekučního příkazu v části týkající se výkazu nedoplatků za pomoci institutu zřejmých nesprávností, a to tím způsobem, že žalovaný zaměnil čísla jednací a data vydání platebních výměrů. Vůči tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal, protože institut opravy zřejmých nesprávností nesmí sloužit k nápravě věcných chyb, nezákonnosti rozhodnutí, napravovat absenci některé ze základních obsahových náležitostí rozhodnutí či vadný postup v řízení. Neobsahuje-li výkaz nedoplatků odkaz na vykonatelné rozhodnutí, které by ukládalo povinnost daňovému subjektu, je zřejmé, že se jedná o vadu tak zásadní a nezhojitelnou, že

tato vada způsobuje nevykonatelnost exekučního titulu bez dalšího a jen stěží se lze ztotožnit s argumentací, že materiální nevykonatelnost exekučního titulu lze zhojit za pomoci institutu opravy zřejmých nesprávností.

10. Správce daně účelově posoudil podané odvolání jako námitky proti rozhodnutí o zastavení daňové exekuce, žalobci tedy nezbylo, než po vyčerpání řádného opravného prostředku v podobě odvolání, brojit proti rozhodnutí o zastavení daňové exekuce ve správním soudnictví. Žalovaný se snaží soud přesvědčit o tom, že žalobce měl správně ve správním soudnictví napadnout rozhodnutí o tvrzených námitkách. Žalobci není známo, proč by měl v rámci správního soudnictví napadat tento "paakt", jehož nezákonnost a účelovost je zřejmá na první pohled. Žalobci přijde naprosto zbytečné domáhat se v této souvislosti deklaratorního aktu soudní moci konstatujícího uvedené, neboť nezákonnost, kterou je potřeba odstranit, spočívá v rozhodnutí o zastavení daňové exekuce.
11. Závěry civilní judikatury v otázce právní subjektivity organizačních složek byly převzaty do judikatury správních soudů. Judikatura soudů je v této otázce ustálená a popření použitelnosti civilní judikatury ze strany žalovaného nemá oporu. Žalovaný navíc svoji argumentaci zpochybňuje pochybnými postupy uvnitř veřejné správy, neboť dne 6. 4. 2018 provedl rozhodnutím, č. j. 2894672/18/2003-00540-107455, opravu exekučního příkazu na příkázání pohledávky z účtu vydaného pod čj. 7927137/17/2003-00540-110077 dne 30. 10. 2017, a to tak, že došlo k opravě exekučního příkazu v části týkající se příjemce za pomoci institutu zřejmých nesprávností tím způsobem, že správce daně změnil příjemce v podobě entity nemající právní subjektivitu na správné označení daňového subjektu. Není-li organizační složka zahraniční osoby nositelem právní subjektivity, nemůže být pochopitelně uvedena coby příjemce rozhodnutí a jen stěží se lze ztotožnit s argumentací, že tuto nicotnost lze zhojit za pomoci institutu opravy zřejmých nesprávností. Nejde přitom o nepřesnost, kterou by snad šlo překlenout jakýmsi extenzivním výkladem, neboť v takovém případě by se příslušná judikatura ohledně toho, zda organizační složka je či není nadána právní subjektivitou, stala v podstatě obsoletní a do budoucna by byl takovýto výklad naprosto neudržitelný. Skutečnost, že se daňový subjekt nesprávně označí v daňových přiznáních či jiných svých podáních, nezabývá žalovaného povinností uložit rozhodnutím povinnosti někomu, kdo je způsobilým adresátem práv a povinností, protože pouze subjekt práva může být nositelem práv a povinností.
12. Žalovaný následně zaslal soudu doplnění vyjádření k obsahu žaloby ze dne 25. 10. 2019, ve kterém shrnul skutkový stav a uvedl, že dne 18. 7. 2019 vydal ve smyslu ust. § 123 odst. 1 a 5 daňového řádu rozhodnutí č. j. 6201481/19/2000-11452-107363, kterým byl exekuční příkaz změněn v tom smyslu, že ve výroku exekučního příkazu uvedeného na straně 2 byl za exekuční titul ve smyslu § 176 daňového řádu označen nikoli výkaz nedoplatek, ale platební výměr. Žalovaný zdůraznil, že proti exekučnímu příkazu nebylo nijak brojeno. Žalovaný dále uvedl, že nezpochybňuje závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozhodnutí č. j. 1 Afs 14/2012- 24, nicméně Nejvyšší správní soud rozhodoval v době jiné právní úpravy.
13. Žalobce zaslal dne 8. 11. 2019 soudu své vyjádření, ve kterém uvedl, že trvá na tom, že rozhodnutí o zastavení daňové exekuce je rozhodnutím nezákonným, protože žalovaný vede vůči žalobci daňovou exekuci na základě exekučního titulu, jehož podklad je tvořen údaji z nicotného rozhodnutí. Nicotnost platebního výměru tak způsobuje, že exekuční titul v podobě výkazu nedoplatek, nemůže být vykonatelný. K nicotnosti je žalovaný povinen přihlížet z úřední povinnosti. Žalovaný však do dnešního dne žádnou

nápravu nesjednal, a proto žalobci nezbyvá než setrvat na svých dosavadních návrzích. Názor žalobce o tom, že odštěpný závod zahraniční právnické osoby není nadán právní subjektivitou, je podpořen ustálenou judikaturou soudů. Ukládají-li platební výměry povinnost entitě bez právní subjektivity, jsou tyto rozhodnutí nadány nicotností.

14. Žalobce zaslal dne 4. 2. 2020 soudu další vyjádření, ve kterém uvedl, že žalovaný vedl vůči žalobci daňovou exekuci na základě exekučního titulu, jehož podklad byl tvořen údaji z rozhodnutí, které v době rozhodování správního orgánu neexistovalo. Žalovaný vydal dne 18. 7. 2019 v rámci přezkumného řízení rozhodnutí č. j. 6201481/19/2000-11452-107363, kterým žalovaný provedl změnu exekučního příkazu na příkázání pohledávky z účtu vydaného pod čj. 7927137/17/2003-00540-110077, vydaného dne 30. 10. 2017, a to tak, že došlo k opravě exekučního příkazu v části týkající se výkazu nedoplatků tím způsobem, že žalovaný zaměnil čísla jednacích a data vydání platebního výměru. Ke dni vydání exekučního příkazu a ke dni rozhodování žalovaného o napadeném rozhodnutí nemohl být exekuční titul v podobě výkazu nedoplatků vykonatelným exekučním titulem, protože jej tvořil odkaz na neexistující platební výměr. Uvedenou skutečnost konstatuje rovněž žalovaný v uvedeném rozhodnutí vydaném v přezkumném řízení. Nevykonatelnost exekučního titulu namítá žalobce od počátku řízení a namítal jej také v rámci svého návrhu na zastavení exekuce, kde požadoval zastavení exekuce z důvodu materiální nevykonatelnosti exekučního titulu. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2019, č. j. 8 Afs 250/2018-54. Žalovaný nezákonnou exekuci nezastavil, a to přesto, že nyní vady exekučního titulu dodatečně změnil a nevykonatelnost exekučního titulu potvrdil. Žalobce má za to, že tím je dostatečně odůvodněn závěr o důvodnosti žaloby, protože při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Průběh řízení před správními orgány

15. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
16. Dne 27. 7. 2016 byl žalobci doručen platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 27. 7. 2016, č. j. 6012058/16/2003-52524-108031, kterým žalovaný v návaznosti na výsledky daňové kontroly týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015, vyměřil nadměrný odpočet ve výši 245 339 Kč. Dále byl dne 9. 9. 2016 žalobci doručen platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 8. 9. 2016, č.j. 6766019/16/2003-52524-108031, kterým žalovaný v návaznosti na výsledky daňové kontroly týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015, vyměřil daň z přidané hodnoty za uvedené období ve výši 290 614 Kč.
17. Proti oběma platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterých rozhodlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 12. 6. 2017, č. j. 26340/17/5300-22441-711309, když tímto rozhodnutím obě odvolání zamítlo a původní platební výměry potvrdilo.
18. Dne 30. 10. 2017 žalovaný vydal exekuční příkaz na příkázání pohledávky z účtu ve výši 389 306 Kč, jelikož uvedený dlužník nezaplatil v zákonné lhůtě ani kde dni vydání exekučního příkazu vykonatelné nedoplatky uvedené v exekučním příkazu.
19. Žalobce podal dne 14. 11. 2017 návrh na zastavení exekuce, ve kterém uvedl obdobnou argumentaci týkající se nezákonnosti vedení exekuce jako v podané žalobě.

20. Napadeným rozhodnutí ze dne 29.11.2017 žalovaný zamítl návrh na zastavení daňové exekuce. Uvedl, že se na problém týkající se právní subjektivity organizační složky zahraniční právnické osoby musí nahlížet z pohledu zásad správního práva. V tomto případě bylo nutné zohlednit použití § 21 daňového řádu a dále § 24 daňového řádu, které přiznávají organizační složce zahraniční právnické osoby jistá procesní práva. Ustanovení § 45 odst. 1 daňového řádu pak uvádí, že zahraniční právnické osobě lze doručovat na adresu sídla organizační složky jejího obchodního závodu zřízené v ČR. Tím je splněna podmínka § 102 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Na základě těchto skutečností se navrhovatel vyčleňuje z pozice, kdy je vnímán jako organizační složka bez právní subjektivity a lze ho tedy stavět do pozice daňového subjektu.
21. Pro úplnost soud dodává, že ze správního spisu rovněž vyplývá, že proti napadenému rozhodnutí podal žalobce odvolání, které bylo posouzeno jako námitky. Rozhodnutím ze dne 11. 1. 2018, č. j. 92240/18/2000-11452-107363, byly tyto námitky žalobce zamítnuty.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

22. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
23. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když žalobce s takovým postupem souhlasil a žalovaný se ve stanovené lhůtě nevyjádřil.
24. Soud nenařídil jednání ani k provedení žalobcem navržených důkazů, neboť tvoří součást správního spisu, z něhož soud při přezkumu zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí vyšel.
25. Podle § 176 odst. 1 daňového řádu platí, že „*exekucním titulem je*
 a) *výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní,*
 b) *vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění, nebo*
 c) *vykonatelný zajišťovací příkaz.*“
26. Podle § 176 odst. 2 daňového řádu „*výkaz nedoplatků obsahuje*
 a) *označení správce daně, který výkaz nedoplatků vydal,*
 b) *číslo jednací,*
 c) *označení daňového subjektu, který neuhradil nedoplatek,*
 d) *údaje o jednotlivých nedoplatcích,*
 e) *podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby,*
 f) *potvrzení o vykonatelnosti,*
 g) *den, k němuž je výkaz nedoplatků sestaven.*“
27. Podle § 105 odst. 2 daňového řádu platí, že „*nicotné je rozhodnutí, pokud*

- a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný,
- b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo
- c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně“.

28. Žalobce v podané žalobě uplatnil v podstatě jednu zásadní námitku, a to že exekuční titul nemohl být materiálně vykonatelný, protože pokladová rozhodnutí (platební výměry) jsou nicotná, jelikož ukládají povinnost útvaru, který sám nemá právní subjektivitu (odštěpný závod). Stejně tak exekuční titul označuje jako dlužníka přímo odštěpný závod. Soud k této námitce předně uvádí, že rozhodnutím, jež žalovaný zahrnul do výkazu nedoplatků, na jehož podkladě vydal exekuční příkaz, je pouze platební výměr ze dne 8. 9. 2016, č. j. 6766019/16/2003-52524-108031, nikoliv žalobcem opakovaně zmiňovaný platební výměr ze dne 27. 7. 2016, č. j. 6012058/16/2003-52524-108031. Městský soud dále uvádí, že otázka nicotnosti obou platebních výměrů již byla v minulosti řešena zdejším soudem pod sp. zn. 10 Af 31/2017, v rámci které žalobce brojil proti rozhodnutí o odvolání proti oběma platebním výměrům. Městský soud v tomto rozsudku dospěl k závěru, že „platební výměry ani napadené rozhodnutí nejsou stíženy vadou nicotnosti ani jinou vadou, jež by měla bez dalšího vliv na jejich zákonnost, je-li v nich jako příjemce rozhodnutí uvedena organizační složka žalobce“. Městský soud v nyní projednávané věci neshledal žádný důvod, pro který by se měl od těchto závěrů odchýlit.
29. Soud k tomuto žalobnímu bodu předesílá, že organizační složka obchodního závodu nemá právní osobnost. Jak vyplývá z ustanovení § 503 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, organizační složka je pouze určitou částí obchodního závodu podnikatele. Odštěpným závodem je pak jen taková organizační složka, která je zapsána v obchodním rejstříku. Užívá-li se tedy pojmu „organizační složka“, lze jím rozumět vedle jiných druhů organizačních složek také odštěpný závod. Městský soud v Praze v této souvislosti dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2018, č. j. 4 Afs 33/2018 – 66, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že „v některých případech organizační složce zahraniční právnické osoby daňový řád přiznává určitá procesní práva, čímž ji však nevyjímá z rámce entit bez právní osobnosti. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že některé hmotněprávní daňové předpisy (zákon o daních z příjmů, zákon o dani silniční) přiznávají organizační složce pozici, která jde nad rámec jejího procesního postavení a dokonce ji někdy staví do pozice daňového subjektu, osoby zúčastněné na správě daní. Tento závěr potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2016, č. j. 8 Afs 179/2015 - 47, podle kterého „[v] daňovém právu není neobvyklé, že jako osoby zúčastněné na řízení (daňové subjekty) vystupují subjekty, které nemají právní subjektivitu v pravém slova smyslu (např. stále provozovny zahraničních daňových rezidentů či plátcovy pokladny).“
30. Konkrétní důvody zakládající nicotnost rozhodnutí vydaného při správě daní jsou upraveny v § 105 odst. 2 daňového řádu. Z citovaného ustanovení je přitom zřejmé, že nicotnost rozhodnutí způsobují jen ty nezávažnější vady rozhodnutí (srov. například rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001-96, rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, čj. 8 Afs 78/2006 - 74, č. 1629/ 2008 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2007, čj. 5 Afs 75/2007 - 161).
31. Žalobci lze obecně přisvědčit v tom, že je-li rozhodnutím ukládána povinnost subjektu, který není osobou v právním slova smyslu a není způsobilý mít práva a povinnosti

(např. neexistujícímu subjektu), je takové rozhodnutí nicotné (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 111/1994, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2014, čj. 3 As 25/2013 - 46). Nejvyšší správní soud nicméně v tomto směru ustáleně judikuje, že ani tehdy, je-li rozhodnutí zatíženo vadami spočívajícími v nesprávném označení příjemce rozhodnutí, nemusí takový nedostatek nutně vyústit v nicotnost tohoto rozhodnutí. Soud v tomto směru poukazuje na judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 19. 3. 2015, čj. 4 As 218/2014 - 58), dle nichž i za předpokladu, že by příjemce rozhodnutí, tj. nositel daňových povinností, byl označen nesprávně, případně by byl jako příjemce rozhodnutí označen nesprávný subjekt, nemohla by tato skutečnost sama o sobě vést ve všech případech bez dalšího k nicotnosti daňového rozhodnutí. Ke shodným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 11. 2. 2016, čj. 9 Afs 289/2015 - 80, v jehož odůvodnění vyslovil, že *„vada rozhodnutí spočívající v nesprávném označení příjemce, případně nepřesném označení příjemce, který je určitelný, nicotnost rozhodnutí nezpůsobuje. Nejedná se totiž o vadu takového druhu a závažnosti, jako v případě absolutního omylu v osobě adresáta, kdy je povinnost ukládána někomu, komu povinnost uložit nelze“*.

32. Namítal-li tak žalobce, že je platební výměr zatížen vadou nicotnosti z důvodu, že je jako příjemce rozhodnutí označena organizační složka (odštěpný závod) žalobce, nemohl mu soud přisvědčit. Soud v tomto směru poukazuje na závěry, které v obdobné věci formuloval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 5. 2017, čj. 9 Afs 214/2016 - 166, v němž byla otázka nicotnosti rozhodnutí správního orgánu právě ve vztahu k případu, kdy byla jako příjemce rozhodnutí označena organizační složka, podrobně řešena. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, dle něhož platí, že je-li jako příjemce daňového rozhodnutí, které se prokazatelně týká činnosti organizační složky, označena organizační složka (odštěpný závod) zahraniční právnické osoby, nemá to samo o sobě za následek, že příjemcem rozhodnutí je non-subjekt, nebo že by vznikla práva či uložené povinnosti neměl objektivně kdo vykonávat a o rozhodnutí proto nelze vůbec hovořit. Nejvyšší správní soud v uvedené věci jednoznačně uzavřel, že *„odštěpný závod skutečně nemá z hlediska soukromého práva právní osobnost a jeho činnost je nepochybně a nutně spojena s činností zahraniční právnické osoby. Do obchodního rejstříku byl však v rozhodné době zapisován s vazbou na konkrétní předmět podnikání na našem území a měl svého vedoucího, který byl oprávněn zastupovat zahraniční osobu ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu ode dne, kdy byl jako vedoucí odštěpeného závodu do obchodního rejstříku zapsán (srov. § 503 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném pro projednávanou věc, a § 13 odst. 3 obchodního zákoníku). Právě podnikatelská činnost této složky zahraniční osoby je předmětem zdanění na našem území a předmětem účetnictví. Nepřesné označení zahraniční osoby prostřednictvím její organizační složky v rozhodnutí, které se dotýká právě činnosti této složky, samo o sobě nevzbuzuje žádné pochybnosti v tom, komu vznikají práva či povinnosti, a není ani možné hovořit o tom, že rozhodnutí je adresováno non-subjektu, který vůbec neexistuje“*. Nejvyšší správní soud po podrobné analýze v uvedené věci (včetně vypořádání se s civilistickou judikatorní praxí) konstatoval, že *„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. (...) 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“.

33. Lze tak uzavřít, že platební výměr není stížen vadou nicotnosti, je-li v něm jako příjemce rozhodnutí uvedena organizační složka žalobce. V posuzovaném případě je nepochybné, že práva a povinnosti z tohoto rozhodnutí, týkající se prokazatelně činnosti organizační složky, vznikají přímo žalobci jako zahraniční právnické osobě. Označení organizační složky žalobce jako příjemce správního rozhodnutí proto nemá za následek neexistenci takového rozhodnutí. Soud pro úplnost uvádí, že výše uvedené závěry lze zobecnit i ve vztahu k výkazu nedoplatků, neboť je-li v tomto exekučním titulu jako dlužník uvedena organizační složka žalobce, nezpůsobuje tato skutečnost jeho nevykonatelnost.
34. Namítal-li žalobce, že proti napadenému rozhodnutí bylo možné podat řádné opravné prostředky, nelze ani této námitce přisvědčit. Soud nikterak nepopírá, že v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012-24, na který opakovaně odkazuje žalobce, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že *„Možnost podat řádný opravný prostředek proti rozhodnutí o zastavení exekuce podle § 181 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je daňovému dlužníku odňata pouze v případě pozitivního rozhodnutí o zastavení daňové exekuce. Rozhodnutí, jímž správce daně zamítne žádost daňového dlužníka na zastavení exekuce z důvodu promlčení, resp. prekluze práva vymáhat daňový nedoplatek, není rozhodnutím ve smyslu § 181 odst. 3 daňového řádu, a proto je proti němu odvolání přípustné (§ 109 odst. 1 daňového řádu)“*. Nicméně žalobce zcela opomíjí skutečnost, že uvedený rozsudek byl vydán ještě před novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednotného inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. Tato novela s účinností od 1. 1. 2014 nejen upravila výčet důvodů umožňujících (částečné) zastavení exekuce (§ 181 odst. 2 daňového řádu), ale nově doplnila do odstavce třetího i větu: *„Rozhodnutí o zamítnutí návrhu na odložení nebo zastavení daňové exekuce se doručuje pouze navrhovateli“*. Vzhledem k tomu, že odstavec 4 zmiňovaného ustanovení (*Proti rozhodnutím podle odstavce 3 nelze uplatnit opravné prostředky*) zůstal změnou nedotčen, je zřejmé, že po provedené novele již nelze podat opravné prostředky ani proti rozhodnutí, kterým byl návrh na odložení nebo (částečné) zastavení exekuce zamítnut. Výše zmiňovaná judikatura proto již na rozhodnutí vydaná od 1. 1. 2014 aplikovatelná není (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 3 Afs 99/2014 – 43). Žalovaný tedy postupoval zcela v souladu se zákonem, když žalobce v napadeném rozhodnutí poučil s odkazem na ustanovení § 181 odst. 4 daňového řádu (nikoli 184 odst. 4 daňového řádu, jak nesprávně uvedl žalobce v podané žalobě) o nemožnosti uplatnit proti tomuto rozhodnutí opravné prostředky a proto, ani tato námitka není důvodná.
35. Pokud pak žalobce v replice zaslané soudu dne 23. 5. 2018 namítá, že výkaz nedoplatků odkazuje na zřejmě zcela neexistující platební výměr ze dne 12. 6. 2017 a z tohoto důvodu je nevykonatelný, zdůrazňuje soud, že řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů je ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou, což znamená, že všechny důvody, v čem žalobce spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, musí být vymezeny ve lhůtě, která je zákonem stanovena k podání žaloby. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s., lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Podle § 72 odst. 4 s. ř. s. zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout. Podle

§ 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může (žalobce) jen ve lhůtě pro podání žaloby.

36. V projednávané věci podle obsahu správního spisu bylo žalobci napadené rozhodnutí doručeno dne 29. 11. 2017. Žalobce podal žalobu do datové schránky soudu dne 29. 1. 2018, tedy poslední den zákonem stanovené lhůty, avšak výše uvedenou námitku uplatnil u soudu až dne 23. 5. 2018, tedy až po uplynutí zákonem stanovené lhůty. Soud po přezkoumání této námitky dospěl k závěru, že se obsahově jedná o zcela novou, dosud neuplatněnou námitku a že na ni nelze nahlížet jako na rozvinutí námitky již vznesené, ve které žalobce namítal nevykonatelnost exekučního titulu (výkazu nedoplatků) pouze z důvodu, že platební výměr ukládá povinnost odštěpnému závodu, který sám nemá právní subjektivitu, obdobně tento exekuční titul označuje jako dlužníka přímo odštěpný závod.
37. Soud konstatuje, že obsah výkazu nedoplatků byl žalobci znám již minimálně od 1. 11. 2017, kdy mu byl doručen exekuční příkaz, jehož součástí byl obsah tohoto výkazu nedoplatků, tedy i odkaz na nesprávně uvedený platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 12. 6. 2017, č. j. 5159679/17/2003-52524-108031. Žalobce byl tedy s obsahem výkazu nedoplatků řádně seznámen a nic mu nebránilo, aby námitku, že „výkaz nedoplatků odkazuje na zřejmě zcela neexistující platební výměr ze dne 12. 6. 2017“, uplatnil již v podané žalobě. Námitka tedy byla vznesena opožděně, po uplynutí lhůty, a soud se jí proto nezabýval.

Závěr a náklady řízení

38. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. dubna 2020

JUDr. Hana Veberová v. r.
předsedkyně senátu