



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **Mirko Möllen**, advokát
sídlem Barthstrasse 16, Mnichov, Spolková republika Německo,
insolvenční správce dlužníka VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft
sídlem Germeringer Str. 1, Krailling, Spolková Republika Německo,

zastoupeného JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem
sídlem Šaldova 34/466, Praha 8

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 6. 2015, čj.
18846/15/5100-41458-710158

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení a vymezení sporu

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal prohlášení nicotnosti, *in eventum* zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2015, čj. 18846/15/5100-41458-710158 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu (dále též „**správce daně**“) ze dne 23. 10. 2014, čj. 221827/15/4000-27900-107911, čj. 221832/15/4000-27900-10791, čj. 221840/15/4000-27900-107911, čj. 221845/15/4000-27900-107911, čj. 221847/15/4000-27900-107911, čj. 221848/15/4000-27900-107911, čj. 221849/15/4000-27900-107911, čj. 221852/15/4000-27900-107911, čj. 221854/15/4000-27900-107911, čj. 221857/15/4000-27900-107911, čj. 221861/15/4000-27900-107911 a čj. 221864/15/4000-27900-107911, o zřízení zástavního práva k pohledávce (dále též „**Rozhodnutí o zřízení zástavního práva k pohledávce**“ či „**Prvostupňová rozhodnutí**“) podle § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) s použitím § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**občanský zákoník**“).
2. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti Rozhodnutím o zřízení zástavního práva k pohledávce a tato rozhodnutí potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí uvedl, že Rozhodnutí o zřízení zástavního práva k pohledávce byla vydána k zajištění nedoplatku obchodní společnosti VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, Germeringer Strasse 1, 821 52 Krailling, Spolková republika Německo, podnikající na území České republiky prostřednictvím své organizační složky VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka, Pražská 636, 252 41 Dolní Břežany, DIČ: CZ27093948, ve výši 118 727 967 Kč jakož i k příslušenství zajištěné pohledávky.
4. Žalovaný uvedl, že námitkou nicotnosti se zabýval v rámci samostatného řízení, přičemž ve vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí čj. 34134/14/5100-41452-709523 ze dne 18. 12. 2014, konstatoval, že Rozhodnutí o zřízení zástavního práva k pohledávce nesplňují podmínky nicotnosti dle daňového řádu. Doplnil, že zahraniční právnická osoba má několik možností, jakým způsobem podnikat na území České republiky. Jednou z těchto možností je podnikání prostřednictvím organizační složky (odštěpného závodu), kterou si na území České republiky zřídí. Podniká-li pak zahraniční právnická osoba na území České republiky prostřednictvím své organizační složky, jejímž je zřizovatelem, je třeba mít podle žalovaného na zřeteli, že daňovým subjektem je vždy tato zahraniční právnická osoba – zřizovatel, neboť jen tato má právní osobnost a může tak být subjektem práv a povinností v daňovém řízení; organizační složka zahraniční právnické osoby nemá právní osobnost a tuto nezískává ani zápisem do obchodního rejstříku, tímto zápisem pouze dochází ke konstituování samostatné organizační složky zahraniční právnické osoby – zřizovatele, nikoli nového subjektu práva, tj. nemůže být ani subjektem práv a povinností v daňovém řízení, tj. není daňovým subjektem podle § 20 daňového řádu. Z uvedeného je tedy podle žalovaného zřejmé, že coby příjemce rozhodnutí v daňovém řízení musí být označena právě zahraniční právnická osoba – zřizovatel, která je daňovým subjektem, s tím, že pro úplnou precizaci je pak možné dále uvést i její organizační složku, prostřednictvím které na území České republiky podnikatelskou činnost vykonává.

5. Žalovaný doplnil, že v Rozhodnutích o zřízení zástavního práva k pohledávce je jako příjemce těchto rozhodnutí správně uvedena zahraniční právnická osoba (společnost VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft), která má právní osobnost (právní subjektivitu), včetně označení její organizační složky, jejímž prostřednictvím na území České republiky vykonává podnikatelskou činnost (VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka). Je tedy podle žalovaného zřejmé, že příjemce předmětných Rozhodnutí o zřízení zástavního práva k pohledávce byl v tomto případě přesně a jednoznačně označen, přičemž se nepochybně jedná o subjekt mající právní osobnost (právní subjektivitu), tj. uvedená rozhodnutí nebyla vydána vůči neexistujícímu subjektu.
6. K námitkám poukazujícím na nedostatky v registraci žalovaný uvedl, že v rozhodnutí o registraci ze dne 9. 3. 2012, čj. 3094/12/013320108387 (dále jen „**Rozhodnutí o registraci**“) je příjemce rozhodnutí označen podle žalovaného v podstatě totožně jako v Rozhodnutích o zřízení zástavního práva k pohledávce. Nedůvodnou je podle žalovaného i námitka stran podpisu Rozhodnutí o registraci.
7. Nedůvodnými shledal žalovaný námitky poukazující na označení daňového subjektu v rámci daňové kontroly a námitky vztahující se k vlastnictví nemovitých věcí.
8. K námitce řádného a včasného planění daňových povinností poukazující na to, že správci daně nic nebránilo zahájit řízení ve věci posečkání předmětné daňové povinnosti, žalovaný uvedl, že řízení ve věci posečkání daně bylo zahájeno podáním žádosti dne 21. 8. 2014, která však nebyla dostatečně odůvodněna a nebyly doloženy podklady požadované správcem daně včetně odpovídajícího majetkového zajištění pro případ povolení posečkání. Především z těchto důvodů pak byla podle žalovaného předmětná žádost podle žalovaného rozhodnutím ze dne 16. 9. 2014, čj. 196498/14-4000-27801-208880 (dále jen „**Rozhodnutí o nepovolení posečkání**“), zamítnuta. Ze stejných důvodů pak nebylo podle žalovaného přistoupeno k povolení posečkání z moci úřední.
9. Žalovaný nesouhlasil s námitkou nedostatečné a nepřezkoumatelné identifikace právního důvodu pohledávek v Rozhodnutích o zřízení zástavního práva k pohledávce. Uvedl, že správce daně vycházel z obrátové předvahy předložené samotným žalobcem, tj. existenci těchto pohledávek zjistil z obrátové předvahy. Správce daně však podle žalovaného o obrátovou předvalu neopírá právní důvod vzniku těchto pohledávek; tím je dle žalovaného ve všech případech půjčka žalobce konkrétní fyzické či právnické osobě. Kromě právního důvodu vzniku pohledávky a identifikace podlužníka je každá pohledávka specifikována výší pohledávky. V případě jednoho z rozhodnutí pak správce daně podle žalovaného uvedl přesnou identifikaci smlouvy. Žalovaný považoval tato vymezení zástav za dostatečná.
10. Žalovaný dále přisvědčil žalobci v tom, že v řízení platí jím zmíněné zásady, nesouhlasil však s tím, že by je v řízení správce daně porušil.
11. K námitce poukazující na to, že správce daně neuvádí, z čeho dovodil neuhrazení faktur, žalovaný uvedl, že správce daně vycházel ze stavu závazků a pohledávek k 25. 9. 2014 předložených žalobcem při ústním jednání dne 16. 10. 2014. Absence uvedené této skutečnosti podle žalovaného není žádným pochybením.

12. Žalovaný nepřisvědčil ani obecné námitce nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti z důvodu nesystematického psaní rozhodnutí.
13. K námitce podané žalobcem dne 17. 10. 2014 žalovaný uvedl, že byla podána proti protokolu o ústním jednání čj. 220176/14/4000-27901-107540 (dále jen „**Protokol o ústním jednání**“), přičemž námitky žalobce poukazující na nicotnost a nezákonnost tohoto protokolu nebyly shledány důvodnými.
14. K namítané nezákonnosti z důvodu pravděpodobného podepsání tohoto rozhodnutí neoprávněnou osobou žalovaný uvedl, že ani této námitce nelze přisvědčit, když Ing. M. P., vedoucí odboru správy platebních povinností, byla k podpisu tohoto rozhodnutí oprávněna na základě čl. 24 odst. 1 písm. f) Podpisového řádu Finanční správy České republiky, účinného ke dni 1. 9. 2014, a čl. 18 odst. 4 písm. e) Podpisového řádu Specializovaného úřadu a jeho územních pracovišť, účinného ke dni vydání Rozhodnutí o zřízení zástavního práva k pohledávce, dle kterého vedoucí oddělení správy daňových pohledávek v rámci své působnosti podepisuje rozhodnutí podle § 170 daňového řádu. Z důvodu neobsazení této pozice přitom byla vedoucí odboru jako osoba nadřazená pozici vedoucí oddělení správy daňových pohledávek oprávněna předmětná rozhodnutí podepsat. Tato domnělá vada by pak dle žalovaného neměla případně za následek ani nicotnost rozhodnutí.
15. K námitce věcné a místní nepřislušnosti správce daně žalovaný uvedl, že tato není důvodná, když podle § 11 odst. 2 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „**zákon o Finanční správě**“), je vybraným subjektem příslušným ke Specializovanému finančnímu úřadu právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu více než 2 000 000 000 Kč, přičemž není rozhodující, zda se jedná o zahraniční či tuzemskou právnickou osobu; rozhodujícím kritériem je podle žalovaného pouze dosažení zákonem stanovené výše obratu. Žalovaný doplnil, že daňový subjekt dosáhl této výše ve zdaňovacím období roku 2010. Rozhodnutím o změně místní příslušnosti ze dne 19. 1. 2012 se stal podle žalovaného od 21. 2. 2012 místně příslušným správcem daně Specializovaný finanční úřad.

III. Žaloba

16. Žalobce v podané žalobě rekapituloval, že je insolvenčním správcem dlužníka – společnosti VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, která je zahraniční právnickou osobou podnikající na území České republiky prostřednictvím organizační složky – odštěpného závodu dle nového občanského zákoníku – VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, organizační složka, se sídlem Pražská 636, Dolní Břežany. V podané žalobě posléze žalobce vznesl celkem 7 žalobních bodů.
17. V rámci **prvního okruhu žalobních bodů** žalobce namítal, že odštěpný závod nemůže být z důvodu nedostatku právní subjektivity nositelem práv a povinností, nemůže mu náležet například vlastnické právo a nemůže být účastníkem řízení (nedostatek procesní subjektivity). Tento závěr podle žalobce podporuje jím označená rozhodovací praxe Nejvyššího soudu i Nejvyššího správního soudu. Dle žalobce však žalovaný ve skutečnosti považuje za daňový subjekt odštěpný závod, o čemž mají svědčit žalobcem označená rozhodnutí správce daně a protokoly z daňové kontroly. Finanční orgány tak podle žalobce fakticky vždy jednaly a jednají s odštěpným závodem, jak podle žalobce plyne i z okolností souvisejících s registrací odštěpného závodu jako daňového

- subjektu. Jelikož řízení s odštěpným závodem není možné vést, jakékoli rozhodnutí vzešlé z řízení je proto nicotné. Odštěpný závod dále nemůže podle žalobce vystupovat ani jako plátcova pokladna dlužníka – zahraniční osoby, s čímž počítají některé zákony. Označení daňového subjektu je podle žalobce naprosto zmatečné.
18. Pod **druhým žalobním bodem** žalobce poukazoval na to, že správce daně nebyl věcně a místně příslušný k vydání Prvostupňových rozhodnutí. V této souvislosti žalobce odkázal na § 11 zákona o Finanční správě s tím, že dle jeho názoru je příslušným Finanční úřad pro hl. m. Prahu podle § 12 téhož zákona.
 19. Žalobce dále namítl (**třetí žalobní bod**), že z Prvostupňových rozhodnutí není zřejmé, že je vydala a podepsala osoba oprávněná. Žalovaným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí uvedený podpisový řád nebyl podle žalobce veřejně zpřístupněn. Žalovaný tak měl s těmito podklady rozhodnutí žalobce podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit. Obdobně pak žalobce namítal, že z organizačního a podpisového řádu nevyplývá oprávnění JUDr. Hany Vejvodové vydat a podepsat Napadené rozhodnutí.
 20. Pod **čtvrtým žalobním bodem** žalobce namítal, že své daňové povinnosti plnil vždy řádně a včas, přičemž správci daně nic nebránilo, aby s plným šetřením práv žalobce z úřední povinnosti přikročil k posečkání daně nebo rozložení daně do splátek. Žalobce upozornil, že proti Rozhodnutí o nepovolení posečkání podal žalobu ke zdejšímu soudu.
 21. **Pátým žalobním bodem** žalobce poukazoval na to, že v celkem 5 rozhodnutích správce daně opírá správce daně důvod vzniku pohledávek o obratovou předvahu žalobce, což je dle žalobce nedostatečné a nepřezkoumatelné. Správce daně sice hovoří o půjčce, avšak neuvádí, z čeho tento má právní titul vyplývat. Doplnil, že smlouva ani obratová předvaha sama o sobě nemusí nic prokazovat. Žalovaný byl přitom povinen ověřit, že je pohledávka způsobilým předmětem zástavy. V dalších 7 rozhodnutích pak správce daně podle žalobce odkazuje na právní důvod, který má spočívat v neuhrazených fakturách. Správce daně přitom nijak neodůvodňuje, z čeho neuhrazení faktur dovozuje. K poukazu žalovaného na obratovou předvahu žalobce namítl, že si žalovaný nijak neověřil, zda je předmětná pohledávka způsobilým předmětem zástavy, či zda ještě existuje, což mohlo mít za následek zřízení zástavního práva k nezpůsobilé pohledávce. Rozhodnutí jsou tedy nepřezkoumatelná a nepodložená.
 22. Pod **šestým žalobním bodem** žalobce v obecné rovině poukazoval na celou řadu ustanovení daňového řádu, která byla podle jeho přesvědčení v daňovém řízení porušena. Konkrétněji pak poukazoval na to, že obratová předvaha byla získána nezákonným způsobem.
 23. Pod **sedmým žalobním bodem** pak žalobce konstatoval, že pro posouzení účinků insolvenčního řízení na daňové řízení je rozhodné právo německé, aby následně poukázal na § 243 odst. 1 daňového řádu.

IV. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 12. 10. 2015 k námitkám vzneseným v rámci **prvního žalobního bodu** nesouhlasil s tvrzením žalobce, že finanční orgány vždy jednaly s odštěpným závodem. Z předloženého spisového materiálu je dle žalovaného naopak zřejmé, že příjemcem Napadeného rozhodnutí, jakož i Prvostupňových rozhodnutí, byla bezpochyby právě zahraniční právnická osoba.

Žalovaný odkázal na svá vyjádření k postavení odštěpného závodu (z hlediska právní subjektivity) v Napadeném rozhodnutí a dále ve vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti. K námitkám stran registrace žalovaný uvedl, že to, že registrace k daním zůstala po přeregistraci zachována k původnímu dni jejich účinnosti, je zcela logické, když došlo pouze ke změně správce daně. Nesprávné uvedení sídla daňového subjektu v Rozhodnutí o registraci je pak pouhou nepřesností nemající za následek nezákonnost či nicotnost rozhodnutí. K poukazům na označení daňového subjektu v jiných písemnostech správce daně žalovaný zdůraznil, že neúplné označení v žalobcem uvedených písemnostech není pro nyní posuzovanou věc relevantní a nelze z něj dovozovat obecné závěry ohledně toho, koho správce daně považuje za daňový subjekt. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tím, že by považoval odštěpný závod za plátcovu pokladnu pro účely DPH, a zdůraznil, že za daňový subjekt považoval vždy zahraniční právnickou osobu.

25. Žalovaný nepřisvědčil námitkám vzneseným v rámci **druhého žalobního bodu** a zopakoval argumentaci uvedenou v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.
26. K námitce vznesené pod **třetím žalobním bodem** stran podpisového oprávnění ve vztahu k Prvostupňovým rozhodnutím rovněž odkázal na argumentaci v odůvodnění Napadeného rozhodnutí s tím, že v uvedené věci nebyl dán důvod pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Tato situace ovšem podle žalovaného v posuzovaném případě nenastala, když podpisový řád je danou skutečností a daňový subjekt nemůže svým vyjádřením ani jiným důkazním prostředkem nijak zvrátit podpisová oprávnění v něm stanovená. K podpisu Napadených rozhodnutí pak žalovaný odkázal na jím předložený Podpisový řád Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2015, čj. 9992/15/5000, kdy v souladu s čl. 10 odst. 1 ředitel sekce žalovaného podepisuje dokumenty, tj. i veškerá rozhodnutí související s výkonem státní správy a jiné správní akty zpracované jemu podřízenými odbory žalovaného, s výjimkou dokumentů podepisovaných ředitelem žalovaného, zástupcem ředitele žalovaného, řediteli odborů a vedoucími oddělení. Žalovaný rovněž poukázal na čl. 10 předmětného podpisového řádu s tím, že JUDr. H. V. byla jako zástupkyně ředitele sekce oprávněna Napadené rozhodnutí podepsat. Nedůvodnou pak žalovaný označil i žalobní argumentaci stran oprávnění k vydání Prvostupňových rozhodnutí a Napadeného rozhodnutí.
27. Ve vztahu k **pátému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že správce daně správně vycházel z informace od daňového subjektu s tím, že správce daně nemá v případě pohledávek jinou možnost, jak zjistit existenci určité pohledávky. Pokud by bylo ze strany poddlužníka prokázáno splnění pohledávky, bylo by zástavní právo podle žalovaného zrušeno. K právním titulům Rozhodnutí o zřízení zástavního práva k pohledávce žalovaný odkázal na odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Nedůvodnou shledal žalovaný i související námitku nesystematičnosti rozhodnutí.
28. Žalovaný konečně nepřisvědčil ani námitkám vzneseným pod **šestým žalobním bodem** s tím, že jednotlivá ustanovení daňového řádu nebyla porušena.
29. V podání ze dne 25. 7. 2018 pak žalovaný sdělil, že zástavní právo zřízené rozhodnutím správce daně ze dne 23. 10. 2014, čj. 221827/15/4000-27900-107911, bylo zrušeno rozhodnutím správce daně ze dne 20. 8. 2015, čj. 18081/15/4000-50715-50547 z důvodu osvědčení zániku pohledávky z titulu započtení.

V. Replika žalobce

30. Žalobce v replice ze dne 10. 8. 2018 poukázal na to, že dříve příslušný správce daně provedl registraci odštěpného závodu jako daňového subjektu pro DPH, což nebylo právně možné. Z odůvodnění Rozhodnutí o registraci pak dle žalobce vyplývá, že zůstala zachována registrace k DPH na odštěpný závod jako daňový subjekt. Žalovaný ostatně ve vyjádřeních k podaným žalobám podle žalobce potvrzuje, že ke změně registrovaného subjektu (resp. v tomto případě non-subjektu) nikdy nedošlo. Registrována k DPH byla podle žalobce organizační složka (nyní odštěpný závod) zahraniční právnické osoby VIKTORIAGRUPPE Akteingesellschaft, přičemž tato skutečnost se nezměnila ani po provedené přeregistraci v roce 2012. K DPH tedy nikdy nebyla podle žalobce registrována zahraniční právnická osoba VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, nýbrž pouze její organizační složka. Proto také orgány finanční správy vždy jednaly výlučně s odštěpným závodem (organizační složkou), a to bez ohledu na druh daně. Z podstatných identifikačních znaků rozhodnutí je dle žalobce zřejmé, že subjektem je organizační složka – odštěpný závod zahraniční právnické osoby, což pro účely DPH není možné. Žalobce dále k uvedeným otázkám odkázal na § 130 daňového řádu, který se věnuje daňovému identifikačnímu číslu (dále jen „DIČ“), a zdůraznil, že v tomto případě správce daně použil IČO odštěpného závodu jako obecný identifikátor pro účely daní a toto IČO přidělil jako DIČ. Z registrace i přeregistrace, jakož i prohlášení nadřízeného správce daně je dle žalobce nepochybné, že byla jako daňový subjekt registrována organizační složka. Podle názoru žalobce měl správce daně minimálně pro účely DPH vytvořit obecný identifikátor a tento přidělit přímo zahraniční právnické osobě, jak ostatně uvádí níže. Žalobce v této souvislosti upozornil na jiné případy postupu orgánů Finanční správy ČR, které běžně jednají se zahraničními právnickými osobami jako s daňovými subjekty. V registru plátců DPH je u VIKTORIAGRUPPE dle žalobce uvedeno, že je registrována jako plátců od 13. 10. 2003. V registru plátců to tedy dle žalobce vypadá tak, že zahraniční právnická osoba VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft byla registrována jako plátců DPH od 13. 10. 2003. Tento údaj ovšem není dle žalobce pravdivý. Žalobce v replice dále rozváděl, že v rozhodnutích správce daně je jako příjemce a daňový subjekt označován odštěpný závod/organizační složka, byť pod hlavičkou zahraniční právnické osoby, a polemizoval se závěry vyslovenými v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ve skutkově a právně obdobných věcech.
31. Žalobce dále konstatoval, že pokud si v ČR zahraniční právnická osoba zřídí organizační složku, daňové orgány přidělí daňové identifikační číslo přímo zahraniční právnické osobě. Toto daňové identifikační číslo je rozdílné od IČ, které přiděluje organizační složce obchodní rejstřík. K tomu žalobce předkládal registraci jiné zahraniční právnické osoby a zdůraznil, že v případě VIKTORIAGRUPPE však žádné DIČ nebylo zahraniční právnické osobě přiděleno, ač přiděleno býti mělo. 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 číslo IČ, které jí přidělil obchodní rejstřík v roce 2003. Zahraniční právnické osobě VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft fakticky podle žalobce nikdy DIČ přiděleno nebylo, protože od počátku byla za daňový subjekt považována výlučně její organizační složka a tato také byla jako daňový subjekt ve vztahu k DPH registrována. Žalobce byl nadále přesvědčen, že přes snahu finančních

orgánů vyvolat dojem, že tímto subjektem byla zahraniční právnická osoba, ve skutečnosti byla za daňový subjekt považována vždy výlučně organizační složka. Prvostupňová rozhodnutí i Napadené rozhodnutí jsou proto podle žalobce nepřezkoumatelná. Žalobce v této souvislosti rovněž navrhoval, aby si soud vyžádal od žalovaného všechny dosavadní registrace k daním, které byly vydány ve vztahu k VIKTORIAGRUPPE, a to za účelem zodpovězení otázky, kdo byl správcí daní za daňový subjekt označen a považován, komu bylo přiděleno DIČ.

32. K otázce místní příslušnosti pak žalobce uvedl, že Specializovaný finanční úřad vykonával pravomoc správce daně k daňovému subjektu – organizační složce. Ta však jeho místní příslušnost sama o sobě nemohla zakládat.
33. Ve vztahu k oprávnění osoby vydat a podepsat předmětná rozhodnutí žalobce uvedl, že organizační řád, vydávaný generálním ředitelem Finanční správy ČR, je vnitřním předpisem vyšší právní síly než podpisový řád, vydávaný ředitelem žalovaného a ředitelem správce daně. Je-li podpisový řád s organizačním řádem v rozporu, užije se organizační řád. Podpisový řád žalovaného ani správce daně nadto není veřejnosti k dispozici na webových stránkách Finanční správy ČR, na rozdíl od organizačního řádu. Orgány Finanční správy ČR jsou podle žalobce povinny se organizačním řádem řídit; pokud tak nečiní, žalobce se porušení tohoto vnitřního předpisu může dovolávat v rámci správního soudnictví. Organizační řád přitom podle žalobce jasně stanoví, že jednat jménem orgánů Finanční správy ČR, s výjimkou jednání v majetkoprávních a pracovních věcech, jsou oprávněni všichni vedoucí zaměstnanci v rámci své působnosti stanovené organizačním řádem. Pokud by orgány veřejné moci při své rozhodovací činnosti mohly libovolně porušovat své vlastní vnitřní předpisy, pak existence vnitřních předpisů postrádá podle žalobce jakéhokoliv smyslu. Smyslem povinného uveřejňování organizačního řádu je dle žalobce mj. 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 jménem Finanční správy ČR učinila, k tomu byla na základě vnitřního předpisu oprávněna. Vzhledem k tomu, že podpisový řád žalovaného ani SFÚ nebyl a dosud není zveřejněn orgány Finanční správy ČR, žalobce logicky na základě znění organizačního řádu při doručení Napadeného rozhodnutí vychází z toho, že toto bylo vydáno v rozporu s organizačním řádem. Žalobce dále v replice v této souvislosti uvedl, že předpokládá, že soud bude provádět dokazování podklady předloženými žalovaným. Žalobce přitom popisoval důvody, pro které byl přesvědčen, že si soud má od žalovaného vyžádat rozhodnutí čj. 18836/15/5100-41458-710158 ze dne 17. 6. 2015, s tím, že Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné co do nedostatku důvodu rozhodnutí, když ve vyhovujícím rozhodnutí čj. 18836/15/5100-41458-710158 ze dne 17. 6. 2015 se žalovaný skutečnostmi týkajícími se okolností vzniku zástavního práva (například vlastnictví, úhrada pohledávky) z úřední povinnosti zabýval nad rámec odvolacích důvodů, ale v Napadeném rozhodnutí nikoli.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

34. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem souhlasili (souhlas žalovaného byl s ohledem na §

- 51 odst. 1 větu druhou s. ř. s. presumován). Soud nenařídil jednání ani k provedení žalobcem navržených důkazů, neboť by jejich provedení na závěrech soudu nemohlo v posuzované věci z dále popsanych důvodů ničeho změnit.
35. V logice uspořádání žalobních bodů zdejší soud předně přistoupil k posouzení důvodnosti námitek, jimiž žalobce v rámci prvního žalobního bodu namítal možnou nicotnost rozhodnutí záležející ve vadném označení příjemce tohoto rozhodnutí, resp. v uložení povinnosti osobě, která k jejímu splnění nemůže být právně způsobilá.
36. Soud shrnuje, že žalobce v rámci **prvního žalobního bodu** namítal, že Prvostupňová rozhodnutí i Napadené rozhodnutí jsou nicotná, neboť odštěpný závod nemůže být z důvodu nedostatku právní subjektivity nositelem práv a povinností, nemůže mu náležet vlastnické právo a nemůže být účastníkem řízení (nedostatek procesní subjektivity). Dle žalobce žalovaný ve skutečnosti považuje za daňový subjekt odštěpný závod, o čemž mají svědčit žalobcem rozhodnutí správce daně a protokoly z daňové kontroly. Finanční orgány tak podle žalobce fakticky vždy jednaly a jednají s odštěpným závodem, jak plyne i z okolností registrace odštěpného závodu jako daňového subjektu. Odštěpný závod pak podle žalobce dále nemůže vystupovat ani jako plátcova pokladna dlužníka – zahraniční osoby, s čímž počítají některé zákony. Označení žalobce v rozhodnutích je dle žalobce zmatečné.
37. Městský soud v Praze předesílá, že žalobce vedl u správních soudů několik sporů ohledně daňových a celních záležitostí, přičemž v celé řadě z nich již byly otázky, které se více, či méně dotýkají této kauzy, vyřešeny (srov. zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, 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, či ze dne 6. 12. 2018, čj. 10 Afs 158/2018 - 69). Městský soud v Praze a Nejvyšší správní soud přitom v minulosti v celé řadě svých rozhodnutí vysvětlily důvody, pro které neshledaly důvodným okruh námitek poukazujících na nicotnost či nezákonnost rozhodnutí z důvodu, že orgány Finanční správy ČR jednaly ve skutkově a právně obdobných věcech s odštěpným závodem. Soud proto na závěry vyslovené v těchto rozhodnutích, od nichž neshledal důvodu odchýlit se ani v nyní posuzované věci, pro větší stručnost v plném rozsahu odkazuje.
38. Městský soud v Praze v této souvislosti především připomíná, že konkrétní důvody zakládající nicotnost rozhodnutí vydaného při správě daní jsou upraveny v § 105 daňového řádu. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení přitom 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“.*
39. Již z uvedeného je tedy 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2007, čj. 5 Afs 75/2007 - 161).

40. Nejvyšší správní soud přitom 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. Nejvyšší správní 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“*.
41. Pokud jde o subjektivitu organizační jednotky (odštěpného závodu), zdejší soud především zdůrazňuje, že daňovým subjektem může být právnická osoba, přičemž za právnickou osobu nelze považovat její organizační složku (odštěpný závod).
42. V této souvislosti je třeba poukázat na § 502 občanského zákoníku, podle kterého je obchodním závodem organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu.
43. Dle § 503 občanského zákoníku pak platí, že pobočkou je část závodu, přičemž je-li 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.
44. Platí tedy, že organizační složka je pouze určitou částí obchodního závodu podnikatele. Organizační složka obchodního závodu tak nemá právní osobnost. 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.
45. Městský soud v Praze dále doplňuje, že daňový řád přiznává v některých případech organizační složce zahraniční právnické osoby určitá procesní práva (srov. například § 21, § 24 odst. 3 a 6, § 45 odst. 1 daňového řádu). Tímto ji vyjímá z rámce osob bez právní subjektivity a procesní způsobilosti, kam ji naopak začleňuje civilní právo a navazující judikatorní závěry soudů, které na podporu své argumentace žalobce označil. Rovněž některé hmotněprávní daňové předpisy (zákon o daních z příjmů, zákon o dani silniční) přiznávají organizační složce pozici, která jde nad rámec jejího procesního postavení, přičemž ji v některých případech staví do pozice daňového subjektu, osoby zúčastněné na správě daní. V této souvislosti zdejší soud poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2016, čj. 8 Afs 179/2015 - 47, dle nichž *„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)“*.

46. Městský soud v Praze vycházel z toho, kdo byl v nyní posuzované věci zamýšleným příjemcem Prvostupňových rozhodnutí a Napadeného rozhodnutí, přičemž zohlednil, že náležitosti rozhodnutí dle daňového řádu jsou uvedeny v § 102 odst. 1 daňového řádu. Jednou ze základních náležitostí rozhodnutí, mezi které se řadí i rozhodnutí o zřízení zástavního práva, je přitom zcela jistě i označení příjemce takového rozhodnutí ve smyslu písm. c) naposledy uvedeného ustanovení. Právníckou osobu je nutno označit prostřednictvím uvedené jejího obchodního jména, právní formy, sídla a daňového identifikačního čísla.
47. Dle zdejšího soudu je v nyní posuzované věci zřejmé, že daňovým subjektem a tedy příjemcem rozhodnutí daňových orgánů byla vždy zahraniční osoba, nikoli její odštěpný závod. Jako příjemce rozhodnutí musela být tedy označena společnost VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, a to včetně nezbytných údajů, které slouží k její identifikaci.
48. Městský soud v Praze přitom ze správního spisu zjistil, že v záhlaví Prvostupňových rozhodnutí i v záhlaví Napadeného rozhodnutí byl příjemce označen přesným názvem, resp. obchodním jménem a adresou sídla ve Spolkové republice Německo. Teprve po této identifikaci následuje v záhlaví označení organizační složky, jejímž prostřednictvím zahraniční osoba působí v České republice. Z uvedeného doplňujícího údaje přitom nelze podle přesvědčení zdejšího soudu dovodit, že by orgány Finanční správy ČR za daňový subjekt považovaly toliko organizační složku. Následuje-li v Prvostupňových rozhodnutích po slovech „daňový subjekt“ označení zahraniční osoby, nezavdává to podle zdejšího soudu jakoukoli pochybnost, že je za daňový subjekt považována právě tato osoba, a to i tehdy, je-li toto označení následně níže doplněno o identifikaci organizační složky.
49. Městský soud v Praze tak nemohl se žalobcem souhlasit v tom, že by byla rozhodnutí vydaná daňovými orgány v této věci nicotná, resp. že by byla z popsanych důvodů zatížena vadou nezákonnosti jen proto, že orgány Finanční správy ČR ve svých rozhodnutích tento doplňující údaj týkající se organizační složky uvedly. Tento doplňující údaj totiž ve světle shora reprodukovanych judikatorních závěrů nijak nesnižuje jednoznačnost identifikace příjemce rozhodnutí. Městský soud v Praze v daném případě nepochyboval, že orgány Finanční správy ČR řádně komunikovaly se zahraniční osobou a Prvostupňová rozhodnutí i Napadené rozhodnutí byla vydána právě ve vztahu k zahraniční osobě.
50. Obdobně výše uvedené platí i k žalobcem tvrzeným okolnostem stran registrace k dani, když z Rozhodnutí o registraci, konkrétně již z označení uvedeném v záhlaví tohoto rozhodnutí, je dle přesvědčení zdejšího soudu zřejmé, že jeho příjemcem byla zahraniční osoba, nikoli odštěpný závod. Jako daňový subjekt je tedy evidována zahraniční osoba, které náleží DIČ. Městský soud v Praze se přitom ztotožňuje s žalovaným v tom, že nesprávně uvedené sídlo zahraniční osoby nemá v dané věci za následek nezákonnost rozhodnutí. Nadto je nutné uvést, že pokud žalobce shledal nějaké vady rozhodnutí vydaného v řízení o registraci, měl možnost proti rozhodnutí podat odvolání, a pokud by mu nebylo vyhověno, mohl se domáhat přezkoumání rozhodnutí soudem. Pokud tak neučinil, nemůže usilovat o zhojení nedostatku v nyní probíhajícím řízení.

51. Dle městského soudu nelze ani z jiných aktů správce daně, která žalobce uvádí na podporu své námitky, dovodit, že by žalovaný a správce daně považovali v nyní posuzovaných věcech za daňový subjekt odštěpný závod. Ani případné nedostatky v označení daňového subjektu v protokolech vydaných v rámci daňové kontroly nemohou na výše uvedených závěrech týkajících se Prvostupňových rozhodnutí a Napadeného rozhodnutí vydaných v rámci zcela jiného řízení cokoli změnit.
52. Na tom, že jako daňový subjekt byla označena zahraniční právnická osoba, nemůže nic změnit ani to, že k jejímu označení bylo použito též DIČ odvozené od IČO odštěpného závodu daňového subjektu. Je pravdou, že podle § 130 odst. 1 a 3 daňového řádu platí, že daňové identifikační číslo je tvořeno kódem „CZ“ a kmenovou částí, kterou tvoří obecný identifikátor. Tím je v případě právnických osob identifikační číslo. Podle § 49 písm. a) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, se IČO přiděluje i odštěpnému závodu. Lze tedy souhlasit, že daňovému subjektu mělo být přiděleno DIČ odlišné. S ohledem na jasné označení daňového subjektu jako zahraniční právnické osoby uvedením jejího názvu a sídla nemohlo být použití nepřesně vytvořeného DIČ, které se formálně vztahovalo k organizační složce, pro daňový subjekt zavádějící. Nepřesné uvedení DIČ by mohlo být pro daňový subjekt zavádějící jen při kumulaci dalších nepřesností při označení daňového subjektu, tak že by skutečně nebylo zřejmé, komu je povinnost ukládána, například by byl i pozměněný název či adresa daňového subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2018, čj. 9 Afs 69/2017 - 75, č. 3758/2018 Sb. NSS, či ze dne 8. 8. 2018, čj. 10 Afs 113/2018 - 76).
53. S ohledem na uvedené závěry proto soud v nyní posuzované věci nepřistoupil k nařízení jednání a provedení důkazních návrhů, které měly osvědčovat přístup daňové správy k jiným zahraničním osobám. Označování nesprávným DIČ jistě bylo vadou. Tato vada ale v žádném případě nemohla mít dopad na zákonnost rozhodnutí, tím méně na jeho nicotnost (viz výše). Stejně tak bylo ze shora popsanych důvodů pro posouzení meritu věci nadbytečné nařídit ústní jednání k provedení zbývajících důkazních návrhů vznesených v replice, neboť by jejich provedení nemohlo i se zřetelem k závěrům vysloveným ve shora označených rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ve skutkově a právně obdobných věcech ničeho změnit.
54. Městský soud v Praze pak pro úplnost podotýká, že žalobcem uvedený odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2014, čj. 3 As 25/2013 - 46, není pro účely posuzované věci případný, neboť se týká věci, v níž se namísto nedostatku označení příjemce rozhodnutí jednalo o situaci, kdy byla příjemcem fyzická osoba, která zemřela.
55. S ohledem na vše výše uvedené proto nemohl zdejší soud žalobci přisvědčit v jeho přesvědčení stran nicotnosti, popř. nezákonnosti Prvostupňových rozhodnutí, resp. Napadeného rozhodnutí.
56. Lze shrnout, že jakkoli správce daně i žalovaný označovali daňový subjekt nejen prostřednictvím označení zahraniční osoby, ale i doplňujícím údajem stran organizační složky, jejímž prostřednictvím na území České republiky zahraniční osoba podniká, zdejší soud nepochyboval, že finanční orgány označily za příjemce rozhodnutí toho, komu je rozhodnutím ukládána povinnost nebo přiznáváno právo, a to zcela v souladu

s § 101 odst. 3 a § 102 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Uvedení doplňujícího údaje týkajícího se organizační složky v rámci označení příjemce rozhodnutí nemohlo způsobit, i s ohledem na shora rekapitulovaná judikatorní východiska, jejich nicotnost či nezákonnost.

57. V rámci **druhého okruhu žalobních bodů** žalobce namítal, že správce daně nebyl věcně a místně příslušný k vydání Prvostupňových rozhodnutí. V této souvislosti žalobce odkázal na § 11 zákona o Finanční správě s tím, že dle jeho názoru je příslušným Finanční úřad pro hl. m. Prahu podle § 12 téhož zákona. I tato otázka již byla přitom v minulosti opakovaně řešena správními soudy a Městský soud v Praze proto ve vztahu k této otázce rovněž v plném rozsahu odkazuje na závěry vyslovené ve výše označených rozhodnutích Nejvyššího správního soudu.
58. Městský soud v Praze podotýká, že podle § 11 odst. 1 zákona o Finanční správě platí, že *„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) tohoto zákona pak platí, že „vybraným subjektem se pro účely tohoto zákona rozumí právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu více než 2 000 000 000 Kč“.*
59. Správní soudy přitom ve své rozhodovací praxi v řízeních týkajících se žalobce opakovaně dovodily, že zahraniční osoba může spadat do okruhu osobní působnosti správce daně právě coby vybraný subjekt dle § 11 odst. 2 písm. a) zákona o Finanční správě, neboť toto ustanovení z okruhu osobní působnosti nikterak nevylučuje osoby, které nemají sídlo na území České republiky.
60. Za situace, kdy žalobce nenamítá, že by zahraniční osoba podmínky výše obratu a založení za účelem podnikání v rozhodné době nesplňovala, přičemž ani zdejší soud o jejich naplnění nemá pochybnosti, tedy předmětná námitka nemůže podle přesvědčení zdejšího soudu obstát. Na uvedeném závěru přitom ničeho nemůže změnit ani skutečnost, že zákon v témže ustanovení uvádí u subjektů jako investiční fond nebo banka výslovně i variantu těchto subjektů s přívlastkem „zahraniční“. Zatímco totiž v případě bank a investičních fondů závisí kritérium příslušnosti na prosté právní povaze subjektu, resp. předmětu jeho podnikání (banka, pojišťovna, investiční fond), pod písmenem a) uvedeného ustanovení zákonodárce zařadil do okruhu osobní působnosti zcela obecně jakoukoli podnikající právnickou osobu identifikovanou toliko prostřednictvím výše obratu. Městský soud v Praze v tomto ohledu doplňuje, že Specializovaný finanční úřad je zaměřen právě na agendu specifických subjektů, s níž se pojí i vyšší náročnost výkonu správy daní. To se s ohledem na mezinárodní prvek nepochybně týká i zahraničních daňových subjektů. Výklad, který by ve svém důsledku znamenal, že správu daní velkých zahraničních daňových subjektů mají na starosti běžné finanční úřady (Finanční úřad pro hl. m. Prahu), by popíral účel zřízení Specializovaného finančního úřadu.
61. Pod **třetím okruhem žalobních bodů** pak žalobce namítal, že z Prvostupňových rozhodnutí není zřejmé, že je vydala a podepsala osoba oprávněná. Žalovaným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí uvedený podpisový řád nebyl podle žalobce veřejně zpřístupněn. Žalovaný tak měl s těmito podklady rozhodnutí žalobce podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit. Obdobně pak žalobce namítal, že z organizačního

- a podpisového řádu nevyplývá oprávnění JUDr. Hany Vejvodové vydat a podepsat Napadené rozhodnutí.
62. Rovněž tento okruh žalobních námitek byl obdobně vznášen ve skutkově a právně obdobných věcech týkajících se žalobce, přičemž námitky byly opakovaně shledány nedůvodnými. I v tomto ohledu tak soud pro větší stručnost odkazuje na závěry vyslovené ve shora označených rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, které jsou oběma účastníkům známy.
63. Zdejší soud především konstatuje, že v případě ověření podpisového oprávnění dle příslušných vnitřních předpisů orgánů Finanční správy ČR, tj. v případě ověření skutečnosti, zda bylo v rámci správy daní jednáno k tomu oprávněnou úřední osobou, se nejedná o provádění nových důkazů ve smyslu § 115 daňového řádu, jak se žalobce domníval, ale toliko o prověření skutečnosti, že podepsaná osoba je oprávněná rozhodnutí podepsat. V této souvislosti soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 7 Afs 156/2016 - 59, v němž Nejvyšší správní soud uzavřel, že *„žalovaný není povinen stěžovatele prokazovat své vnitřní uspořádání. V souladu s § 12 odst. 4 daňového řádu je pouze povinen sdělit osobě zúčastněné na správě daní k její žádosti, kdo je v dané věci oprávněnou úřední osobou“*.
64. Městský soud v Praze v posuzovaném případě neshledal, že by u Prvostupňových rozhodnutí nebyly splněny náležitosti uvedené v § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, podle něhož rozhodnutí obsahují podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka. Městský soud v Praze ze spisu zjistil, že Prvostupňová rozhodnutí obsahují elektronický podpis Ing. M. P. s uvedením její funkce, vedoucí odboru správy platebních povinností, jež byla k podpisu tohoto rozhodnutí jako nadřízený pracovník správce daně oprávněna z důvodu neobsazení pozice vedoucí oddělení správy daňových pohledávek na základě čl. 18 odst. 4 písm. e) Podpisového řádu Specializovaného úřadu a jeho územních pracovišť, účinného ke dni vydání Rozhodnutí o zřízení zástavního práva k pohledávce, dle kterého vedoucí oddělení správy daňových pohledávek v rámci své působnosti podepisuje rozhodnutí podle § 170 daňového řádu. Podepisování Rozhodnutí o zřízení zástavního práva tedy bylo zcela v kompetenci výše uvedeného pracovníka.
65. Námitkou, že Napadené rozhodnutí podepsala úřední osoba, která nebyla oprávněná k jeho podepsání (JUDr. H. V., ředitelka odboru daňového procesu a zástupkyně ředitele sekce daňového procesu a majetkových daní Odvolacího finančního ředitelství), se zdejší soud nemohl pro její naprostou vágnost zabývat.
66. Městský soud v Praze podotýká, že Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 6. 2015, čj. 10 As 1/2014 - 187, dospěl 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.“* Obdobně jako ve věcech projednávaných Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 69/2017 či 10 Afs 113/2018 však žalobce v žalobě ani v replice žádná relevantní tvrzení o nezákonnosti podpisu nevznášel, ale pohyboval se pouze v rovině obecných spekulací a hypotéz. Proto pak soud ani nepřistoupil k nařízení ústního jednání k provedení žalobcem navrhovaného důkazního prostředku, Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství. Rovněž pak ve světle závěrů vyslovených Nejvyšším správním

soudem v rozsudcích ze dne 12. 6. 2018, čj. 9 Afs 69/2017 - 75, č. 3758/2018 Sb. NSS, či ze dne 8. 8. 2018, čj. 10 Afs 113/2018 - 76, považoval soud nadbytečné zabývat se i tvrzeným rozporem mezi Podpisovým řádem Odvolacího finančního ředitelství a Organizačním řádem Finanční správy, neboť žaloba zůstala v tomto ohledu toliko v rovině spekulací. Zástupci žalobce nadto bylo dne 19. 10. 2015 doručeno vyjádření žalovaného (č. 1. 36 spisu městského soudu), ve kterém se žalovaný na Podpisový řád Odvolacího finančního ředitelství odvolává a rozsáhle z něj cituje (na č. 1. 32, s. 4 vyjádření). Žalobce tak měl i v řízení před městským soudem možnost na toto tvrzení žalovaného reagovat.

67. Soud proto žalobci nemohl přisvědčit v jeho přesvědčení o nezákonnosti Napadeného rozhodnutí či Prvostupňových rozhodnutí.
68. Městský soud v Praze dále přistoupil k vypořádání námitek, jimiž žalobce **pod čtvrtým žalobním bodem** namítal, že své daňové povinnosti plnil vždy řádně a včas, přičemž správci daně nic nebránilo, aby s plným šetřením práv žalobce z úřední povinnosti přikročil k posečkání daně nebo rozložení daně do splátek. Žalobce upozornil, že proti Rozhodnutí o nepovolení posečkání podal žalobu ke zdejšímu soudu.
69. Soud k uvedenému okruhu námitek podotýká, že žalobce v této pasáži žaloby nevznáší konkrétní žalobní námitky proti konkrétním závěrům vysloveným žalovaným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.
70. Žalobce při formulaci těchto námitek toliko v obecné rovině poukázal na to, že Rozhodnutí o nepovolení posečkání považuje za nezákonné. Nikterak se přitom nevypořádal se závěry žalovaného vyslovenými v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Žalobce těmito námitkami nenapadl ani nikterak nezpochybnil žádné z východisek žalovaného.
71. Zdejší soud zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.
72. Za situace, kdy žalobce v rámci těchto námitek neuvedl žádné konkrétní skutečnosti poukazující na nezákonnost postupu žalovaného při vydání Napadeného rozhodnutí, nezbylo zdejšímu soudu než v obdobně obecné rovině konstatovat, že z uvedených důvodů není Napadené rozhodnutí zatíženo vadou, pro niž by je bylo třeba zrušit. Soud shledal případnou argumentace žalovaného, že o žádosti o posečkání DPH již bylo vedeno řízení a bylo o ní rozhodnuto. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí rovněž popsal průběh tohoto řízení a důvody zamítavého rozhodnutí. Takové vypořádání námitky považuje soud za zcela dostatečné. Navíc, jak žalobce sám uvádí v žalobě, proti Rozhodnutí o nepovolení posečkání podal žalobce odvolání a posléze žalobu k Městskému soudu v Praze. Pro předmětné řízení byla proto tato otázka irelevantní.
73. Pod **pátým žalobním bodem** pak žalobce poukazoval na nedostatečnou specifikaci pohledávek v Rozhodnutích o zřízení zástavního práva k pohledávce. Uvedl, že v celkem 5 rozhodnutích správce daně opírá správce daně důvod vzniku pohledávek o

obratovou předvahu žalobce, což je dle žalobce nedostatečné a nepřezkoumatelné. Správce daně sice hovoří o půjčce, avšak neuvádí, z čeho tento má právní titul vyplývat. Doplnil, že smlouva ani obratová předvaha sama o sobě nemusí nic prokazovat. Žalovaný byl přitom povinen ověřit, že je pohledávka způsobilým předmětem zástavy. V dalších 7 rozhodnutích pak správce daně podle žalobce odkazuje na právní důvod, který má spočívat v neuhrazených fakturách. Správce daně přitom nijak neodůvodňuje, z čeho neuhrazení faktur dovozuje. K poukazu žalovaného na obratovou předvahu žalobce namítl, že si žalovaný nijak neověřil, zda je předmětná pohledávka způsobilým předmětem zástavy, či zda ještě existuje, což mohlo mít za následek zřízení zástavního práva k nezpůsobilé pohledávce. Rozhodnutí jsou tedy nepřezkoumatelná a nepodložená.

74. Městský soud v Praze k tomu poukazuje na ust. § 170 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „rozhodnutí o zřízení zástavního práva obsahuje ve výroku kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 výši daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy“.
75. Zástavou, tj. předmětem zástavy přitom může být podle § 1310 občanského zákoníku každá věc, se kterou lze obchodovat, tj. především věc movitá nebo nemovitá (celá nebo i její ideální spoluvlastnický podíl), podnik nebo jiná věc hromadná, soubor věcí, pohledávka nebo jiné majetkové právo, pokud to jeho povaha připouští, byt nebo nebytový prostor ve vlastnictví podle zvláštního zákona, obchodní podíl, cenný papír nebo předmět průmyslového vlastnictví. Pokud jde o pohledávku, lze ji podle § 1335 odst. 1 občanského zákoníku zastavit, pokud ji lze postoupit jinému.
76. Jakkoli zákon dále nespecifikuje, jakým způsobem má být zástava označena, je třeba dovodit, že musí být označena dostatečně určitě, aby nemohla být zaměněna s jinými a mohla se případně stát i předmětem vymáhání (obdobně komentář k ustanovení § 170 daňového řádu in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011).
77. Pohledávka tedy musí být v rozhodnutí o zřízení zástavního práva identifikována takovým způsobem, aby ji nebylo možno zaměnit s jinou pohledávkou. Takový předpoklad pro identifikaci pohledávky při jejím postoupení je naplněn tehdy, je-li specifikována osoba dlužníka, předmět a rozsah jeho plnění [srov. komentář k ustanovení § 1879 občanského zákoníku Hulmák, M. a kol.: Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721–2054). Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014].
78. Civilní soudy v minulosti judikovaly, že požadavek dostatečné identifikace pohledávky může být naplněn například odkazem na čísla faktur vystavených postupitelem, jak uvádí Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 27. 10. 2005, sp. zn. 29 Odo 654/2003, odkazem na listinu, jež sice nepředstavuje právní důvod vzniku pohledávky, ale popisuje, o jakou pohledávku se jedná (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2006, sp. zn. 33 Odo 899/2004) či odkazem na smlouvu s tím, že se postupují všechny pohledávky z takové smlouvy (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 20. 6. 2007, sp. zn. 32 Odo 1433/2006). Identifikaci pohledávky je pak podle rozhodovací praxe Nejvyššího soudu možné provést i uvedením právní skutečnosti, ze které pohledávka vznikla (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 22. 3. 2006, sp. zn. 32 Odo 523/2005), anebo dokonce jen vymezením osoby dlužníka a předmětu plnění,

pokud postupitel má vůči dlužníkovi jen tuto jedinou pohledávku (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 28. 6. 2006, sp. zn. 29 Odo 775/2004).

79. Z uvedených relevantních judikatorních závěrů, od nichž soud neshledal důvodu se v nyní posuzované věci odchylovat, plyne, že námitky žalobce směřující proti nedostatečné specifikaci pohledávky pouze na základě faktury nejsou důvodné. V projednávané věci byly předmětné pohledávky v rozhodnutích specifikovány osobou dlužníka žalobce (poddlužníka), předmětem a rozsahem plnění a poukazem na neuhrazenou fakturu označenou číslem a dnem vydání spolu s poznámkou stran právního titulu. Jakkoli si lze jistě představit ještě konkrétnější specifikaci předmětných pohledávek, především pokud jde o preciznější specifikaci právního důvodu vzniku pohledávky, považoval soud i s ohledem na shora rekapitulovanou rozhodovací praxi Nejvyššího soudu její označení za dostatečné a v souladu s ust. § 170 odst. 2 daňového řádu.
80. Žalobce ostatně nijak nezpochybňoval, že by dané pohledávky ve skutečnosti neexistovaly či že by mezi ním a poddlužníkem existovaly jiné pohledávky, které by byly s takto specifikovanou pohledávkou zaměnitelné, ani neuváděl, že by mu nebylo zřejmé, o jaké konkrétní pohledávky se jednalo. Stejně tak nepoukazoval na to, že předmětné pohledávky již byly ze strany poddlužníků uhrazeny. Za této situace soud považoval námitky žalobce za účelovou procesní obranu, na kterou nemohl vejít.
81. Pokud pak žalobce ve vztahu k 5 prvostupňovým rozhodnutím namítal, že pohledávky byly zjištěny z obrátové předvahy společnosti roku 2014, která byla předložena při ústním jednání dne 16. 10. 2014 a je přílohou protokolu evidovaném pod čj. 220176/14/4000-27901-107540, což je nedostatečné s tím, že obrátová předvaha ani smlouva nemusí ničeho prokazovat, a proto je specifikace pohledávky podle žalobce nedostatečná a v rozporu s § 170 odst. 2 daňového řádu, nemohl mu soud ani v tomto ohledu přisvědčit. Spatřoval-li totiž žalobce porušení § 170 odst. 2 daňového řádu v poukazu na obrátovou předvahu, z níž správce daně existenci pohledávky zjistil, není jeho námitka důvodná. Z předmětných rozhodnutí správce daně je zjevné, že správce daně tuto obrátovou předvahu zcela jednoznačně specifikoval, když uvedl, že jde o obrátovou předvahu žalobce z roku 2014, která byla předložena při ústním jednání dne 16. 10. 2014 a je přílohou protokolu evidovaném pod čj. 220176/14/4000-27901-107540. I v těchto případech přitom byly pohledávky řádně specifikovány označením osoby poddlužníka, předmětu a rozsahu plnění a právního důvodu vzniku pohledávky. Nelze mít proto i se zřetelem ke shora rekapitulovaným judikatorním závěrům s ohledem na poukaz správce daně na obrátovou předvahu žalobce za to, že by byla zástava vymezena způsobem, pro který by bylo nutno přistoupit ke zrušení Napadeného rozhodnutí. Ani v tomto případě přitom žalobce nenamítal, že by mu nebylo zřejmé, o jaké konkrétní pohledávky se jednalo, či že by takový způsob označení pohledávek znemožňoval její rozlišení od jiných pohledávek. Existence pohledávek pak vyplývá i ze skutečnosti, že žalobce o těchto pohledávkách s ohledem na principy a zásady ovládající vedení účetnictví účtoval.
82. Námitkami vznesenými pod **šestým a sedmým žalobním bodem** se pak soud mohl zabývat toliko v takové míře obecnosti, v jaké je žalobce vznesl. Jak soud výše předdeslal, řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody,

pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel. Za situace, kdy žalobce v rámci těchto námitek neuvedl žádné konkrétní skutečnosti poukazující na nezákonnost postupu žalovaného při vydání Napadeného rozhodnutí, nezbylo zdejšímu soudu než v obdobně obecné rovině konstatovat, že z uvedených důvodů není Napadené rozhodnutí zatíženo vadou, pro niž by je bylo třeba zrušit. Soud nezjistil, že by se finanční orgány v průběhu daňového řízení dopustily porušení žalobcem odkazovaných ustanovení daňového řádu. Pokud pak jde o konstatování vznesené pod sedmým žalobním bodem, žalobce svou obecnou poznámku nijak nerozvedl a především konkrétně nenamítal, zda a jakým způsobem bylo Napadené rozhodnutí v tomto směru zatíženo vadou, pro kterou by nemohlo v rámci soudního přezkumu obstát.

83. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
84. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

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.

V Praze dne 11. března 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu