



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **M. M.**
se sídlem Barthstrasse 16, Mnichov, Spolková republika Německo
insolvenčního správce dlužníka **VIKTORIAGRUPPE**
Aktiengesellschaft
se sídlem Germeringer Str. 1, Krailling, Spolková republika Německo,
(dále jen „dlužník“)
zastoupen JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem
se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8 – Karlín

proti
žalovanému: **Generálnímu ředitelství cel**
se sídlem v Praze 4, Budějovická 7

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. prosince 2014, č. j. 57032-2/2014-900000-302, a č. j. 57033-2/2014-900000-302

takto:

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

Odůvodnění:

1. V úvodu krajský soud uvádí, že k datu 1. 2. 2015 bylo zahájeno insolvenčního řízení ohledně majetku dlužníka a insolvenčním správcem byl ustanoven žalobce. Stalo se tak na základě usnesení Okresního soudu ve Weilheimu, Spolková republika Německo (sp. zn. IN 415/14). V souladu s ust. § 426 zákona č. 180/2006 Sb., insolvenčního zákona, ve znění pozdějších předpisů, dále jen („insolvenční zákon“) spadá jak předběžné insolvenční řízení, tak nyní zahájené hlavní insolvenční řízení proti dlužníkovi pod režim Nařízení Rady (ES) č. 1346/2000 ze dne 29. 5. 2000 o úpadkovém řízení. Oprávnění insolvenčního správce jednat za dlužníka pak vyplývá z ust. § 80 německého insolvenčního řádu ze dne 5. 10. 1994, dle něhož zahájením insolvenčního řízení přechází právo dlužníka spravovat majetek patřící do insolvenční podstaty a právo s ním disponovat na insolvenčního správce. Ve smyslu uvedeného tedy bude soud nadále jednat s žalobcem.
2. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaných rozhodnutí, jimiž žalovaný zamítl odvolání dlužníka do rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem a daná rozhodnutí potvrdil.
3. V žalobě uvedl, že jako příjemce napadeného rozhodnutí označil žalovaný organizační složku dlužníka. Totéž žalovaný učinil i ve výroku rozhodnutí, kdy pro odštěpný závod zavedl zkratku „odvolatel“ a tuto dál používal i v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z obsahu žalovaného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvoinstančního správního orgánu, je nepochybné, že jsou určena a výslovně se týkají odštěpného závodu dlužníka. Žalovaný tak dle názoru žalobce setrval na tom, že odštěpný závod má právní subjektivitu z hlediska hmotného i procesního práva.
4. Žalobce zdůraznil, že odštěpný závod nemá právní subjektivitu. Znamená to tedy, že nemůže být nositelem práv a povinností, nemůže mu například náležet vlastnické právo a nemůže být účastníkem řízení pro nedostatek procesní subjektivity. Odštěpný závod zahraniční právnické osoby totiž nemá způsobilost k právním úkonům. Žalobce připomenul, že tyto závěry vyplývají i z konstantní judikatury Nejvyššího soudu i odborné literatury. Připomenul rovněž, že tyto právní závěry platí i pro aktuální právní úpravu, tedy nový občanský zákoník – zákon č. 89/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Uvedl, že veřejná evidence (veřejné rejstříky), pokud obsahují údaje o odštěpném závodu (organizační složce), ještě neznamenají, že daný subjekt disponuje způsobilostí v právním slova smyslu. V této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího soudu uvedenou v jeho rozsudku ze dne 29. 7. 2003, č. j. 32 Odo 945/2002-82, z níž jednoznačně plyne, že skutečnost, že organizační složka zahraniční právnické osoby umístěná na území České republiky je zapsána do obchodního rejstříku, neznamená, že tato organizační složka je nositelem právní subjektivity a způsobilým účastníkem řízení. Jakýkoliv správní akt vydaný ve vztahu k

odštěpnému závodu je neexistující, nulitní. K této nulitě musí správní orgán i soud přihlédnout z úřední povinnosti. Dále žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne jednoznačný závěr o tom, že je nepřipustné, aby účastníkem správního řízení byl někdo, kdo nemá právní subjektivitu (rozsudek ze dne 5. 3. 2014, č. j. 3 As 25/2013-46). Pokud žalovaný k námitce týkající se této judikatury tvrdí, že tento rozsudek se týká případu, kdy příjemcem individuálního správního aktu byla právnická osoba, která již neexistovala, pak v případě dlužníka se jedná o subjekt, který z hlediska právní subjektivity také neexistuje. Žalobce připomenul, že na tomto principu nic nezměnila ani nová právní úprava. Konstatoval, že rozhodnutí prvoinstančního správního orgánu i žalovaného postihuje někoho, kdo nemá právní subjektivitu (způsobilost k právnímu jednání) a způsobilost být účastníkem řízení (procesní způsobilost).

5. Dále žalobce připomněl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č.j. 5 Afs 64/2012-79, z něhož jednoznačně vyplývá, že organizační složka zahraniční právnické osoby nemůže být vlastníkem nemovitosti. Tím může být jen subjekt, který má způsobilost k právnímu jednání, a to bez ohledu na to, zda je v příslušném rejstříku zapsána jako vlastník organizační složky. V takovém případě zápis v katastru nemovitostí neodpovídá právnímu a skutkovému stavu. Z toho dovedl, že správní řízení s organizační složkou podniku právnické osoby není možno vést. Jakékoliv rozhodnutí z takového řízení vzešlé je pak nicotné.
6. Dále žalobce uvedl, že správce daně vydal rozhodnutí o registraci distributora pohonných hmot dne 3. 2. 2014, když registraci provedl na VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft - organizační složku. Rovněž tak na tuto organizační složku bylo vydáno osvědčení o registraci ke spotřebním daním z minerálních olejů. K tomu uvedl, že registrace za dříve platného daňového řádu, tedy zákona č. 337/1992 Sb., probíhala podle § 33 odst. 1 a 3, když počítal s tím, že poplatník (tím byla též zahraniční právnická osoba) oznámí zřízení své stálé provozovny a oprávnění k podnikání. Místně příslušný správce daně poplatníka zaregistruje. Ten se stává daňovým subjektem. Pokud žalobce podal žádost o registraci eventuálně i vadnou, bylo povinností správce daně i správního orgánu vyzvat jej k odstranění vad podání. A to zjevně správce daně neučinil a registraci provedl shora uvedeným způsobem. Též nový daňový řád, tedy zákon č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“) počítá s tím, že daňovým subjektem je zahraniční právnická osoba a odštěpný závod je jen jeho (plátcovou) pokladnou. Ovšem institut plátcovy pokladny se neuplatní u daně z přidané hodnoty, ani u spotřebních daní. S institutem plátcovy pokladny počítá zákon o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb. – dále jen „zákon o daních z příjmů“).
7. Žalobce nepopírá, že odštěpný závod má usnadnit komunikaci se správcem daně a správními orgány státu, kde se tento závod nachází. Nicméně z této komunikace musí být naprosto jasné, s kým orgány státu komunikují, a tudíž komu z nich vznikají práva a

povinnosti. V daném případě správce daně a správní orgán v jedné osobě komunikoval výhradně s odštěpným závodem a jemu taková veškerá podání a rozhodnutí adresoval. V takovéto situaci nelze tedy hovořit o prokázání či neprokázání nebo doložení či nedoložení, když správce daně byl vůči dlužníkovi nečinný.

8. Žalobce v této souvislosti připomněl i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 1 Afs 32/2010-86. Jestliže žalovaný poukazuje, že § 44 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících, se týká jiné kategorie odštěpných závodů zahraničních právnických osob, pak žalobce připomíná, že § 50 tohoto zákona pamatuje na odštěpný závod zahraniční osoby, který má sídlo v některém z členských států Evropské unie nebo v jiném státě tvořícím Evropský hospodářský prostor, a to se stejnými, zde uvedenými důsledky z hlediska nedostatku právní subjektivity.
9. Pokud žalovaný tvrdí, že mezi skladováním motorové nafty náležející do státních hmotných rezerv a vzniklou daňovou povinností není souvislost, je to jednání, které je účelové. Aby žalobce mohl skladovat motorovou naftu pro Správu státních hmotných rezerv, musel mít povolení k provozování daňového skladu, registraci ke spotřební dani a později získat registraci distributora pohonných hmot. Celní orgány ovšem vydaly v této věci paaky. Jedná se o jednoznačné pochybení státu. To platí i pro rozhodnutí o zajištění daňového skladu.
10. Žalobce znovu zopakoval, že jakékoliv žádosti, které v této věci předložil, byly podrobeny konkrétnímu řízení před příslušnými celními orgány. Ani jednou nebyl vyzván k doplnění či k opravě žádosti.
11. Žalobce konstatoval, že k 1. 7. 2014 byla příslušnost celního úřadu pro odštěpný závod žalobce změněna a delegována na nového správce daně – Celní úřad pro Královéhradecký kraj. V této souvislosti ovšem až po datu platnosti změny místní příslušnosti správce daně byl vedoucí odštěpného závodu žalobce, pan L. N. upozorněn, že bankovní záruku nelze na původního správce daně převést, a tudíž že není zajištěn sklad v Chlumci nad Cidlinou. Hotovost ve výši 12 000 000 Kč za sklad Praha – Třeboradice byla na nového správce daně převedena. Poté vedoucí odštěpného závodu žalobce komunikoval s bankou, která ovšem odmítla vystavit další, v pořadí již druhou, garanci, dokud se jí nevrátí původní. Z tohoto důvodu začala banka komunikovat i s právním odborem žalovaného. Žalobce tak musel poukázat peněžní prostředky přímo ze svého účtu ve výši 60 000 000 Kč. Následně po šesti týdnech byl odštěpný závod žalobce vyzván k doplnění zajištění daně o dalších 66 000 000 Kč, a to z důvodu, že daňové odvody jsou podstatně vyšší, než činí zajištění. Takže odštěpný závod žalobce opět začal jednat s bankou, a to se stejným výsledkem. Žalobci proto nezbývalo, než opět sáhnout na prostředky na běžném účtu. Žalobce upozornil, že své povinnosti vůči žalovanému a správci daně řádně plnil. Navíc vyslovil přesvědčení, že ze strany celních orgánů, konkrétně žalovaného, došlo k nesprávnému úřednímu postupu, neboť při změně příslušnosti správce daně nic nebránilo tomu, aby bankovní záruka byla převedena na

jiného správce daně, jelikož v daný moment nedošlo k ukončení činnosti a ani takové ukončení nehrozilo.

12. Dále uvedl, s odkazem na reakci žalovaného ze dne 17. 12. 2009 uveřejněnou na webových stránkách Celní správy České republiky, že z reakcí celní správy je naprosto jednoznačné, že ví o absenci právní subjektivity organizačních složek zahraničních právnických osob na území České republiky a radí tazateli, jak má v takovém případě postupovat. Dokonce zde uvádí, že žádost má podat mateřská společnost.
13. Žalobce upozornil, že rovněž nemohlo dojít k platnému vzniku zástavního práva z hlediska doručení rozhodnutí. Zástavní právo totiž vzniká jeho doručením podle § 170 odst. 4 daňového řádu. Rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem tak musí být především doručena jejich vlastníkům. V tomto případě se tak nestalo. Způsob doručování ve vztahu k zahraniční právnické osobě je upraven v § 45 odst. 1 daňového řádu. Je možné doručovat též pobočce nebo jiné organizační složce jejího obchodního závodu, týká-li se písemnost činnosti této pobočky nebo jiná organizační složky. Jelikož v případě spotřebních daní nevystupuje odštěpný závod jako plátcova pokladna, musí se písemnost určovat přímo zahraniční právnické osobě. Navíc rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva v poučení stanoví, co vše má zástavní dlužník strpět. Tzn., že toto má strpět vlastník, tedy, má osobně něco vykonat. V takovém případě je třeba písemnost doručit i této osobě (aby s § 41 odst. 2 daňového řádu). Znamená to, že rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem měla být doručena přímo též zahraniční právnické osoby. To se však nestalo, a proto nemohlo dojít ke vzniku zástavního práva k nemovitým věcem ve vlastnictví zahraniční právnické osoby.
14. Dále žalobce namítal, že z rozhodnutí správce daně není zřejmé, zda je vydala a podepsala osoba oprávněná. Současně upozornil, že k elektronické verzi rozhodnutí není ani připojen uznávaný elektronický podpis, jak to stanoví § 102 písm. g) daňového řádu. V elektronické verzi se jen uvádí, kdo věc vyřizuje a že k podpisu došlo dne 7. 10. 2014. Uznávaný elektronický podpis absentuje dle názoru žalobce i v rozhodnutích napadených. Žalobce poznamenal, že jméno a příjmení oprávněné úřední osoby jsou součástí uznávaného elektronického podpisu, což vyplývá i z ust. § 11 odst. 3 písm. a) zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronickém podpisu“). K tomu žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku č. j. 9 As 34/2014-76. Z uvedené judikatury pak dovodil závěr, že vždy musí být postaveno najisto, kdo takové rozhodnutí skutečně podepsal a zda se jednalo o osobu oprávněnou. Bez takového zjištění není možné považovat rozhodnutí bez jakýchkoliv pochybností za rozhodnutí správního orgánu, v němž jsou vyjádřeny skutečně vážně míněné názory na zkoumanou otázku. V případě obou rozhodnutí ovšem jakýkoliv elektronický podpis absentuje a není zřejmé, že uvedená osoba je oprávněna takové rozhodnutí učinit a podepsat. Jak již žalobce

konstatoval výše, u finančních orgánů a správních orgánů jsou v drtivé většině případů jejich rozhodnutí v elektronické verzi podepsány tak, že lze tuto osobu identifikovat a že elektronický podpis je na první pohled viditelný i na tištěné verzi. V případě kliknutí na tento elektronický podpis v počítači se elektronický podpis zobrazí v plném rozsahu.

15. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že dle ust. § 22 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů v (dále je „obchodní zákoník“) právní způsobilost, kterou má jiná než fyzická zahraniční osoba podle právního řádu, podle něhož byla založena, má rovněž v oblasti českého právního řádu. Právním řádem, podle něhož byla tato osoba založena, se řídí její vnitřní právní poměry a ručení členů nebo společníků za jejich závazky. Z uvedeného žalovaný dovodil, že právní způsobilost si zahraniční osoba podrží v případě, že by jí český právní řád jinak způsobilost nepřiznával. Dále žalovaný uvedl, že dlužník byl založen a v oblasti právní způsobilosti se řídí právním řádem Spolkové republiky Německo. S ohledem na skutečnost, že dlužník, respektive jeho organizační složka, vystupoval po celou svoji podnikatelskou historii samostatně pouze jako organizační složka vůči subjektům jak veřejného, tak soukromého práva, vycházel žalovaný ze skutečnosti, že dlužník touto subjektivitou disponuje. Navíc dlužník jako účastníka řízení označil organizační složku. Žalovaný rovněž vzpomenu, že i Městský soud v Praze přiznal této organizační složce procesní způsobilost. Měl tak za to, že veškeré úkony, které byly činěny dlužníkem, nezavdávají pochybnosti o jeho právní subjektivitě. Upozornil, že za situace, kdy by veškerá rozhodnutí byla prohlášena za nicotná a taktéž by byly nicotné veškeré procesní úkony, které učinil dlužník vůči žalovanému, dostal by se dlužník do situace, kdy by po celou dobu vykonával uvedenou činnost neoprávněně se všemi případnými právními důsledky. Za této situace je nutno hodnotit i dobrou víru ve správnost správních rozhodnutí vydávaných žalovaným. Rozhodnutí vydaná do poloviny roku 2014 dlužník nikdy nezpochybnil. Podle těchto rozhodnutí mohl v dané oblasti i řádně podnikat. Žalovaný tak měl za to, že je nutno chránit i dobrou víru a právní jistotou dlužníka v tato vydaná rozhodnutí a předejít tak situaci, kdy zrušením těchto rozhodnutí by se dostal dlužník do procesně horšího postavení.
16. V replice k vyjádření žalovaného dlužník uvedl, že orgány celní správy činily doposud vždy veškeré úkony výslovně vůči odštěpnému závodu ve věci spotřebních daní, povolení k provozování daňového skladu, registrace distributora pohonných hmot atd. Dokonce se žalovaný odvolává na dobrou víru ve správnost aktů orgánů veřejné moci (str. 6 vyjádření). Pro dobrou víru ovšem z hlediska nicotnosti, co se týče správnosti orgánů veřejné moci, není místo. Žalobce konstatoval, že to byly celní orgány, které vydaly veškerá potřebná povolení a registrace přímo na odštěpný závod, resp. organizační složku. Ten pak jednal s důvěrou ve správnost těchto aktů orgánů veřejné moci. Žalobci nelze přičítat k tíži, že tyto akty jsou od počátku nicotné. Dále uvedl, že v tomto sporném případě jsou předmětem soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí (správce daně) o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem

v souvislosti s činností spočívající ve skladování minerálních olejů (pohonných hmot) na základě povolení k provozování daňového skladu (zrušení těchto povolení je předmětem přezkumu ze strany zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 30/2015). Výše uvedené je předmětem činnosti dle zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Podle názoru žalobce tak místně příslušným správcem daně ke všem úkonům ze zákona měl či má být Celní úřad pro hlavní město Prahu, což žalobce dále odůvodnil. Dále uvedl, že celní úřad pro Královéhradecký kraj vydal dne 2. 10. 2014 rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem č.j. 55787/2014-550000-42 a č.j. 56040/2014-550000-42. V těchto rozhodnutích správce daně označil daňový subjekt (příjemce) rozhodnutí takto: VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka. Dne 31. 12. 2014 žalovaný vydal rozhodnutí č.j. 57032-2/2014-900000-302 a č.j. 57033- 2/2014-900000-302, jimiž odvolání zamítl a rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem potvrdil. Správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím (§ 101 odst. 1 daňového řádu). Logicky toto správce daně může učinit pouze ve vztahu k subjektům (osobám), kterým právo přiznává právní osobnost. Podle § 101 odst. 3 daňového řádu je příjemcem rozhodnutí je ten, komu je rozhodnutím ukládána povinnost nebo přiznáváno právo anebo prohlášeno právo nebo povinnost stanovená zákonem. To znamená, že příjemcem je ten, komu právo přiznává právní osobnost. Tedy, podle daňových zákonů jím může být ten, kdo je daňovým subjektem (plátcem daně) nebo je mu svěřen výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní. Podle § 102 odst. 1 písm. c) daňového řádu podstatnou náležitostí rozhodnutí je označení příjemce rozhodnutí. Jak žalobce výše uvedl, v tomto sporném případě odštěpný závod, konkrétně organizační složka daňový zákon neoznačuje jako daňový subjekt, poplatníka či plátce daně, nepřiznává jí postavení plátcovy pokladny ani jí nesvěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní. Podle daňového řádu může být zřízeno zástavní právo pouze k majetku ve vlastnictví daňového subjektu; v případě majetku ve vlastnictví jiné osoby jen za podmínky, že s tím tato osoba souhlasí (§ 170 odst. 1 a 3). V tomto sporném případě nemůže správce daně (celní úřad) uložit odštěpnému závodu (organizační složce) povinnost, přiznat, resp. odejmout právo atd. Proto nemůže být příjemcem tohoto rozhodnutí, tedy nemůže být ani jako příjemce označen. Navíc, nemůže odejmout něco, co z hlediska práva ani neexistuje. Žalobce je přesvědčen, že z hlediska základních zásad a principů musí být soukromé a veřejné právo propojené. Pokud by tomu tak nebylo, byly by tím do právního řádu, který je jednotný, vneseny nepředvídatelnost, nejistota a chaos. Tím by došlo k popření samotných principů demokratického právního státu, které jsou obsaženy v čl. 1 odst. 1 Ústavy. Žalobce dále poukazuje na judikaturu soudů týkající se nicotnosti správních rozhodnutí, kterou ve svém rozsudku zmínil i kasační soud v rozsudcích č.j. 9 Afs 289/2015-80 a č.j. 10 Afs 265/2015-102. Ustálená judikatura, vytvářená po dobu posledních více než dvaceti let, tedy jednoznačně uvádí, že rozhodnutím orgánu veřejné správy nelze přiznat práva či uložit povinnosti něčemu, co

není subjektem práv a povinností (tj. něčemu, co nemá právní osobnost). Jak vyplývá z výše uvedeného, tímto non-subjektem je nad vší pochybnost i organizační složka (nově označená jako odštěpný závod) zahraniční právnické osoby. Ve smyslu shora uvedené judikatury je proto třeba na správní rozhodnutí, jehož adresátem (příjemcem) je organizační složka zahraniční právnické osoby, pohlížet jako na rozhodnutí nicotné (rovněž označované např. jako nulita, non negotium, paakt, právní nullum či dokonce procesní potrat). Žalobce je přesvědčen o tom, že pokud se takové vady, které u „běžného“ správního rozhodnutí způsobí jeho nicotnost, vyskytnou u rozhodnutí ve věci daňové, není možné na tyto vady pohlížet jinak. Jinými slovy, pokud je adresátem (příjemcem) jakéhokoli správního rozhodnutí organizační složka zahraniční právnické osoby (nemající právní osobnost), což způsobí nicotnost takového rozhodnutí, není možné na rozhodnutí s toutéž vadou pohlížet jako na „nenicotné“ (tj. existující) jen proto, že bylo vydáno v oblasti daňové. Skutečnost, že nicotnost musí být obdobně vykládána i v odvětví správy daní, ostatně potvrzuje i konstantní judikatura kasačního soudu, v níž kasační soud vymezil nicotnost rozhodnutí v oblasti daňového práva totožně jako rozšířený senát kasačního soudu v rozsudku č.j. 6 A 76/2001-96, č. 793/2006 Sb. NSS, příp., v níž na tento rozsudek opakovaně odkazoval v souvislosti s vymezením nicotnosti rozhodnutí týkajícího se správy daní.

17. Krajský soud věci vedené pod sp. zn. 31 Af 83/2014, 31 Af 84/2014, 31 Af 89/2014, 31 Af 11/2015, 31 Af 17/2015, 31 Af 18/2015, 31 Af 30/2015 a 31 Af 36/2015 spojil ke společnému projednání, když zjistil, že jsou pro tento postup splněny podmínky ust. § 39 odst. 1 s. ř. s., neboť napadená rozhodnutí spolu skutkově a právně souvisejí.
18. Následně přistoupil k přezkoumání shora uvedených napadených rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a ve věci nařídil jednání a to na den 28. 6. 2016. Při něm zástupce žalobce odkázal na obsah žaloby, vyjádření i repliky ve všech zmiňovaných věcech. Nadále vyslovil přesvědčení, že všechna rozhodnutí obou stupňů správních orgánů nebyla směřována proti daňovému subjektu a v tomto směru znovu odkázal na závěry, které učinil shodně ve všech přezkoumávaných věcech. Pověřená pracovnice žalovaného při nařízeném jednání uvedla, že rozhodnutí prvoinstančních orgánů i žalovaného nemohou být nicotná a to s ohledem na ust. § 105 daňového řádu. V této věci odkázala i na rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j.: 8 A 144/2011-49, 8 As 106/2015-33, 8 As 126/2014-36, 7 Afs 3/2008-200, 2 As 72/2010-56, 1 As 17/2010-294, č.j. 7 Afs 1/2010-53 (rozhodnutí týkající se daně z přidané hodnoty) a č.j. 9 As 108/2014 (rozhodnutí týkající se ochranné známky). K tomu pověřená pracovnice žalovaného zdůraznila, že v případě, že by se jednalo o nicotné rozhodnutí s ohledem na neexistenci subjektu, pak by Nejvyšší správní soud zajisté rozhodl v těchto případech o nicotnosti rozhodnutí správních orgánů, což však ve zmíněných věcech neučinil. Žalovaný rovněž vycházel ze skutečnosti, že žalobce po celých 10 let plnil své povinnosti, podával daňová přiznání, provozoval daňový sklad a vycházel tudíž z toho,

že rozhodnutí vydaná žalovaným jej zavazují, ukládají mu povinnosti a tyto si plnil. Rozhodnutí vydaná žalovaným tedy nemohla způsobit zmatečnost, neurčitost nebo nemožnost plnění. Odkázala tak i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci nicotnosti vedený pod č.j. 5Afs 19/2004. Dále pověřená pracovnice žalovaného vyslovila přesvědčení, že nepřesné označení žalobce nemůže způsobit ani nezákonnost jejich rozhodnutí. Vycházela přitom z ust. § 45 odst. 1) daňového řádu, který upravuje doručování na adresu sídla organizační složky podniku zřízeného v ČR. Podotkla k tomu, že v komentáři k daňovému řádu díl I. je uvedeno, že tento § je spojen s § 24 odst. 6) daňového řádu, který upravuje jednání organizačních složek případně jejich profesní způsobilosti. Z komentáře uvedeného výše vyplývá, že na tato ustanovení se nahlíží jako na lex generalis s výjimkou např. plátcových pokladen, které mají speciální úpravu. Dále konstatovala, že současná právní úpravu v § 101 daňového řádu definuje požadavky na obsah rozhodnutí. Na rozdíl od předchozí právní úpravy obsažené v zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, není v současné době v procesním předpisu požadavek na přesné označení příjemce rozhodnutí, taktéž i judikatura Nejvyššího správního soudu se od začátku 90 let do současné doby vyvinula a opustila přepjatý formalismus. V této věci odkázala například na rozsudek Nejvyššího správního soudu vedený pod č.j. 2 Afs 40/2004. K přednesu pověřené pracovnice žalovaného zástupce žalobce uvedl, že všechny otázky týkající se doručování, procesní způsobilosti a označení příjemce rozhodnutí žalobce detailně popsal ve vyjádřeních k rozsudkům kasačního soudu a v replikách s tím, že zdůrazňuje, že např. z hlediska procesní způsobilosti § 24 odst. 6 daňového řádu ve vztahu k organizačním složkám státu nebo pobočky nebo jiné organizační složky obchodního závodu zahraniční osoby vyžaduje, aby takovéto složce zákon svěřoval výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní. V případě spotřebních daní zákon (např. o spotřebních daních) nikde takovou složku neoznačuje jako daňový subjekt, jako poplatníka nebo jako plátce daně. Z uvedeného vyplývá, že taková organizační složka v případě spotřebních daní nemá postavení osoby zúčastněné na správě daní a tedy ani procesní způsobilost. Po seznámení se s předloženými rozsudky Nejvyššího správního soudu označenými výše zástupce žalobce konstatoval, že je nelze použít i pro dnes projednávané věci. Svůj závěr podpořil ust. § 33 odst. 2) s. ř. s. se zdůrazněním, že zákon v projednávaných věcech organizační složce nepřiznává postavení daňového subjektu.

19. Posouzením žalobních námitek v kontextu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho rozsudku ze dne 29. 3. 2016, ps. zn. 8 Afs 179/2015 a závěry vyslovenými žalovaným jak v odůvodnění napadeného rozhodnutí, tak při nařízeném jednání, dospěl krajský soud k závěru, že žaloby nejsou důvodné, a proto je ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
20. Uvedený rozsudek pak Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti podané žalobcem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení – viz rozsudek ze dne 18. 5. 2017, č. j. 9 Afs 214/2016-166. V něm uvedl, že „Soud se neztotožňuje s kasační námitkou spočívající v

nesprávném posouzení právní otázky nicotnosti či nezákonnosti rozhodnutí. Stěžovatel současně namítal nepřezkoumatelnost tohoto závěru, se kterým však věcně polemizuje. Předně soud uvádí, že v této části neshledává rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným. Krajský soud byl zavázán posoudit sporné označení daňového subjektu, a to jak z hlediska možné nicotnosti, tak z hlediska nezákonnosti žalobou napadených rozhodnutí, a to ve vztahu k namítanému nepřesnému (nesprávnému) označení příjemce rozhodnutí.....Podle § 105 daňového řádu je rozhodnutí nicotné, jestliže správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný; trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. U těch rozhodnutí, která se prokazatelně týkají činnosti organizační složky, krajský soud správně dovodil, že je-li jako příjemce daňového rozhodnutí 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. Odštěpný závod skutečně nemá z hlediska soukromého práva právní osobnost a jeho činnost je nepochybně a nutně spojena s činností zahraniční právnické osoby..... 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 činností 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 nikterak nerozporuje závěry civilistických soudů, že odštěpný závod zahraniční právnické osoby (dříve organizační složka) nemá právní osobnost (dříve právní subjektivitu). Soud přisvědčuje i tvrzení stěžovatele, že plátcem spotřební daně je právnická nebo fyzická osoba za podmínek uvedených v § 4 zákona o spotřebních daních. Obdobně, že uvedené osoby jsou plátcí spotřební daně z minerálních olejů (viz § 44 zákona o spotřebních daních) a provozovateli daňového skladu (viz § 3 písm. b) zákona o spotřebních daních); provozovatel daňového skladu je daňovým subjektem. V posuzovaném případě je nepochybné, že daňovým subjektem byla přímo zahraniční právnická osoba. Tento závěr však neznamená, že označení organizační složky jako příjemce správního rozhodnutí má za následek neexistenci takového rozhodnutí, ani to, že jde jen v důsledku tohoto označení o rozhodnutí nezákonné.....Z těchto ustanovení je patrné, že stěžovatel nemohl na území České republiky podnikat jinak, než prostřednictvím své organizační složky, kterou za tím účelem založil.....Soud považuje za nutné zdůraznit odlišné pojetí organizační složky zahraniční právnické osoby v kontextu daňového práva, které se od soukromoprávního pojetí liší. Organizační složka (odštěpný závod) může totiž mít jak hmotněprávní postavení daňového subjektu, tak procesní postavení daňového subjektu. Hmotněprávní postavení organizační složce zahraniční osoby, jak správně uvedl stěžovatel, přiznává např. zákon o silniční dani, či zákon o daních z příjmů. Stejně tak procesní postavení daňového subjektu může mít nejen právnická nebo fyzická osoba, ale i subjekty, které soukromé právo vůbec nezná (stálá základna, stálá provozovna, provozovna, plátcova pokladna či organizační složka zahraniční osoby, resp.

odštěpný závod). Daňový řád staví organizační složku (odštěpný závod) z procesního hlediska na stejnou úroveň jako stálou provozovnu či plátcovu pokladnu (z hlediska soukromého práva je stálá provozovna či plátcova pokladna jednoznačně non – subjektem, z hlediska daňového práva jde o daňové subjekty i z hmotněprávního hlediska a ve smyslu § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, o účetní jednotky).“

21. Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „Daňový řád počítal s konstrukcí, dle které organizační složka zahraniční osoby má při správě daní zákonem stanovené povinnosti. Podle § 240 odst. 1, 2 daňového řádu (ve znění účinném od 1. 1. 2014) platí: Zanikla-li právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce; tím právní nástupce získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby a správce daně toto postavení na žádost právního nástupce potvrdí. Právním nástupcem se pro účely správy daní rozumí v případě a) pobočky nebo jiné organizační složky obchodního závodu zahraniční osoby tato zahraniční osoba b) stálé provozovny zahraniční osoby tato zahraniční osoba, c) plátcovy pokladny plátce daně, který ji zřídil, d) zrušení právnické osoby bez likvidace a současné neexistence jiného právního nástupce zřizovatel nebo zakladatel právnické osoby. Organizační složka je tedy daňovým řádem považována pro účely správy daní za právnickou osobu.Není tedy pravdou, že procesní postavení organizační složky při správě daní může založit pouze hmotněprávní předpis.“
22. Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že „Ustanovení § 24 odst. 6 daňového řádu také stanoví, že se na organizační složky i na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na řízení na správě daní, obdobně použijí ustanovení týkající se právnických osob. V souladu s § 45 odst. 1 daňového řádu se zahraniční osobě doručuje na adresu sídla organizační složky, týká-li se písemnost činnosti této organizační složky. V posuzovaném případě je u odštěpného závodu zahraniční osoby zapsán následující předmět podnikání: výroba a zpracování paliv a maziv; provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy; nákup, prodej a skladování paliv a maziv včetně jejich dovozu s výjimkou výhradního nákupu, prodeje a skladování paliv a maziv ve spotřebitelském balení do 50 kg na jeden kus balení – velkoobchod; výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických přípravků. Je tedy nepochybné, že rozhodnutí celních orgánů týkající se této činnosti organizační složky byla správně doručována na adresu sídla organizační složky zahraniční osoby. U těch rozhodnutí, která se přímo činnosti organizační složky netýkala, je povinen otázku doručování k řádně uplatněné žalobní námitce posoudit krajský soud.....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.“
23. Dle Nejvyššího správního soudu „Zahraniční osoba mohla na našem území podnikat pouze za předpokladu, že zde měla umístěnou organizační složku, která se povinně zapisovala do obchodního rejstříku, přičemž oprávnění podnikat vzniklo ke dni zápisu této složky do obchodního rejstříku (viz § 21 obchodního zákoníku). Vzhledem k tomuto speciálnímu

ustanovení se uplatní místní příslušnost dle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. podle sídla organizační složky zapsaného v obchodním rejstříku. I za předpokladu, že by na napadených rozhodnutích byla označena přímo zahraniční právnická osoba, tak by se místní příslušnost odvíjela od stejného ustanovení, tj. od zapsaného sídla zahraniční právnické osoby uvedené v obchodním rejstříku prostřednictvím její organizační složky (odštěpného závodu). Nelze opomenout, že v této věci došlo navíc k delegaci místní příslušnosti dle § 18 daňového řádu, a to rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 13. 5. 2014, č. j. 20040-5/2014-900000-302. Na základě tohoto rozhodnutí byla delegována místní příslušnost k výkonu správy daní a k výkonu správy registrace ve vztahu k daňovému subjektu od Celního úřadu pro Středočeský kraj k Celnímu úřadu pro Královéhradecký kraj, a to s účinností od 1. 7. 2014. Námitku ohledně místní nepřislušnosti správce daně považuje soud obdobně jako hlavní námitku v této věci za zcela účelovou. V tomto smyslu je nutné korigovat odůvodnění krajského soudu, který otázku místní příslušnosti nesprávně spojil s procesní subjektivitou organizační složky. Námitka spočívající pouze v nepřesném označení daňového subjektu u těch rozhodnutí, která se týkají podnikatelské činnosti organizační složky zahraničního daňového subjektu na našem území, nemůže být sama o sobě úspěšná a není bez dalšího důvodem pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí.“

24. Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „Námitku, dle které se měl soud vypořádat s otázkou, s kým celní orgány jednaly, kasační soud sdílí jen částečně. Stěžovatel v přípisu ze dne 21. 12. 2016, ve kterém odkazoval na rozsudek Městského soudu v Praze, uvádí, že posouzení právní otázky v této věci spočívá nejen v označení příjemce rozhodnutí, ale též v tom, koho celní orgány považovaly za daňový subjekt a s kým tak jednaly. V žalobách stěžovatel uvedl i žalobní námítky týkající se způsobu jednání celních orgánů s daňovým subjektem, resp. nejednání s ním. Tyto námitky byly uplatněny ve všech žalobách. Nepřesné označení daňového subjektu v rozhodnutí je odlišnou otázkou než otázka, s kým konkrétně a v jaké věci byly správní orgány jako s daňovým subjektem oprávněny při správě spotřebních daní jednat.....Ve vztahu k této argumentaci krajský soud neuvedl nic. V dalším řízení je povinen přezkoumatelným způsobem na tuto argumentaci reagovat, a to ve vztahu ke všem žalovaným rozhodnutím, vůči kterým byla tato námitka uplatněna. Je zcela zřejmé, že ne všechny tyto námitky lze vypořádat odkazem na odůvodnění týkající se nepřesného označení příjemce rozhodnutí. Prvotní posouzení těchto námitek a jejich relevantnosti ve vztahu k napadeným rozhodnutím náleží krajskému soudu, který se k oprávnění vedoucího organizační složky jednat jménem zahraniční osoby či k oprávnění celních orgánů jednat s vedoucím organizační složky žádným způsobem nevyjádřil.“
25. Závěrem Nejvyšší správní soud uvedl, že „Krajský soud se např. žádným způsobem nevypořádal se žalobní argumentací stěžovatele ohledně namítané nepřezkoumatelnosti zajišťovacích příkazů (původní sp. zn. 31 Af 84/2014), co se týče finanční analýzy a vypořádání vznesených námitek ze strany žalovaného. Krajský soud se nevypořádal ani se žalobní argumentací, že v dané situaci nelze hovořit o prokázání či neprokázání, doložení či nedoložení, anebo pojetí důvodné či nedůvodné obavy či nebezpečí z prodlení dle § 20b

zákona o spotřebních daních, když správce daně byl vůči stěžovateli nečinný. Nevypořádal se ani s námitkou, že u rozhodnutí o uložení pokut (sp. zn. 31 Af 89/2014) nelze mít za prokázané či neprokázané nebo doložené či nedoložené, anebo za důvodné či nedůvodné obavy či nebezpečí z prodlení ve smyslu § 20b zákona o spotřebních daních. Krajský soud se nevypořádal s námitkou stěžovatele ohledně tvrzeného neplatného vzniku zástavních práv z hlediska doručování (sp. zn. 31 Af 11/2015). Obdobně se nevypořádal se žalobní námitkou stěžovatele, že organizační složce nemůže svědčit vlastnické právo k nemovitým věcem. Krajský soud žádným způsobem nevypořádal námitky směřující do rozhodnutí o návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce (sp. zn. 31 Af 36/2015), námitky, že organizační složce stěžovatele nesvědčí vlastnické právo ve vztahu k movitým a nemovitým věcem; že protokol o soupisu movitých věcí ze dne 19. 9. 2014 byl sepsán pro Celní úřad Hradec Králové, který neexistuje. Krajský soud nevypořádal ani námitku namítaného zjištěného skutečného výtěžku uvedeného v protokolu o soupisu movitých věcí, jakož se nevypořádal s námitkou stěžovatele ohledně způsobu sepsání protokolu z hlediska označení vlastníka. Obdobně se krajský soud nevypořádal se žalobními námitkami, dle nichž se žalovaný v žalovaném rozhodnutí nevypořádal s některými námitkami stěžovatele (vlastnické právo odštěpného závodu), či jejich následky bagatelizoval a přecházel (procesní subjektivita odštěpného závodu, očekávaný výtěžek exekuce), stěžovatel považoval žalované rozhodnutí za nezákonné a nepřezkoumatelné, jelikož nebyly vypořádány všechny jeho námitky, příp. byly vypořádány nezákonně (viz str. 11 žaloby sp. zn. 31 Af 36/2015). K namítanému nevypořádání se s důkazním návrhem stěžovatele v podobě odpovědi celních orgánů ze dne 17. 12. 2009 soud uvádí, že této námitce přisvědčuje. Krajský soud se s tímto důkazním prostředkem žádným způsobem nevypořádal, ani neuvedl, proč jej neprovedl. Soud ověřil, že i další námitky stěžovatele neuvedené v kasační stížnosti a uplatněné v jeho žalobách nebyly krajským soudem vypořádány (např. námitky o bankovních zárukách a nezákonný postup správce daně viz str. 8 – 9 žaloby vedené pod sp. zn. 31 Af 83/2014, kdy tato argumentace se uplatňuje i v dalších žalobách).“

26. Žalobce následně dne 10. 10. 2017 zaslal soudu další vyjádření k věci. V něm uvedl, že z obsahu ustanovení o správních deliktech je zřejmé, a vyplývá to i z logiky věci, že distributorem PHM mohla být výlučně právnická nebo fyzická osoba. Uvedl, že ačkoliv s řadou právních závěrů, které kasační soud vyjádřil v rozsudku č.j. 9 Afs 214/2016, žalobce nesouhlasí, ztotožňuje se závěrem kasačního soudu v bodě 83 rozsudku, kde tento soud jasně vyjádřil stanovisko, že plátcem spotřební daně je právnická nebo fyzická osoba a že provozovatel daňového skladu je daňovým subjektem a že v tomto případě daňovým subjektem byla přímo zahraniční právnická osoba. Dále žalobcem označil za významné ust. § 101 odst. 3 daňového řádu, dle něhož je příjemcem rozhodnutí ten, komu je rozhodnutím ukládána povinnost nebo přiznáváno právo anebo prohlášeno právo nebo povinnost stanovená zákonem. Toto ustanovení daňového řádu je významné a musí si toho být vědom i kasační soud. Právě v kontextu toho, s kým celní orgány ve skutečnosti jednaly, koho za oprávněný subjekt považovaly, je třeba poměřovat otázku nicotnosti či nezákonnosti žalovaného rozhodnutí, jakož i jemu

předcházející rozhodnutí prvoinstančního orgánu. Žalobce upozornil, že kasační soud se sice s postavením organizační složky vypořádal v bodě 87 rozsudku, když uvedl, že organizační složka je daňovým řádem považována pro účely správy daní za právnickou osobu a že tedy má procesní postavení. Současně však v bodě 83 uvedl, že plátcem spotřební daně je právnická nebo fyzická osoba za podmínek uvedených v § 4 zákona o spotřebních daních a že v posuzovaném případě daňovým subjektem byla přímo zahraniční právnická osoba. Kasační soud chtěl pravděpodobně vyjádřit, že mohou nastat i jiné situace, kdy procesní postavení organizační složky nemusí zakládat pouze hmotněprávní předpis. Nicméně, to není tento posuzovaný případ, kdy daňovým subjektem, provozovatelem daňového skladu, ale i distributorem PHM mohla být výlučně zahraniční právnická osoba, což ostatně přiznává i sám kasační soud. Jestliže zahraniční právnická osoba měla postavení daňového subjektu, tj. osoby zúčastněné na správě daní, byla to přímo ona, s níž měly celní orgány jednat. Nejen z označení příjemce na předmětných rozhodnutích, ale i z jejich výrokových částí, odůvodnění a dalších okolností je zřejmé, že pro celní orgány byla daňovým subjektem v předmětných věcech výlučně organizační složka, nikdo jiný. V této souvislosti žalobce navrhl jako důkaz provést kompletní správní spis týkající se registrace distributora PHM. Dále navrhl výslech vedoucího organizační složky pana L. N, který může poskytnout informace o tom, jak probíhalo registrační řízení (včetně řízení o zrušení registrace), jednání s celními orgány, kdo s nimi jednal, v jakých věcech atd. Žalobce vyslovil nesouhlas s kasačním soudem ohledně daňového identifikačního čísla, jak je uvedeno v bodě 91 rozsudku, byť se zde kasační soud vyjadřoval k jinému řízení a jinému rozsudku. Nicméně označení daňového identifikačního čísla je otázka významná, neboť vyjadřuje vztah daňových orgánů k určitému subjektu. Především pak to, kdo takovým subjektem je, tj. nositelem práv a povinností. Jen vědomí toho, že je někdo tím či oním subjektem, že má taková práva a povinnosti, mu umožňuje jeho práva střežit a bránit. I když si v ČR zahraniční právnická osoba zřídí organizační složku, daňové orgány ČR přidělí daňové identifikační číslo přímo zahraniční právnické osobě. Toto daňové identifikační číslo je rozdílné od IČ, které přiděluje organizační složce obchodní rejstřík. V souvislosti se správným označením příjemce rozhodnutí jakožto daňového subjektu žalobce jako důkaz předložil platební výměr na daň ze surového tabáku. Vydal jej Celní úřad pro hl. m. Prahu dne 12. 9. 2017 pod č. j. 193781/2017-510000-31. Žalobce předložil soudu další důkazy, které, byť se týkají dalších věcí a úkonů celních orgánů, prokazují, že daňovým subjektem ve věci SPD z minerálních olejů, provozovatelem daňových skladů a dalších souvisejících věcí, byla výlučně organizační složka a výlučně s ní bylo celními orgány všech stupňů jednáno. Žalobce měl dále za to, že prvoinstanční rozhodnutí a žalované rozhodnutí jsou minimálně nepřezkoumatelná. Důvodem je skutečnost, že v prvoinstančním rozhodnutí celní úřad označil jako příjemce organizační složku, přičemž z výroku rozhodnutí a jeho odůvodnění je zřejmé, že ke zrušení registrace distributora PHM dochází u subjektu, kterým je výslovně a výlučně organizační složka, včetně jejího registračního čísla. Dále je z odůvodnění zřejmé, že

důvody, pro které dochází k tomuto úřednímu zrušení registrace distributora PHM, se týkají výlučně organizační složky. Touto vadou trpí i žalované rozhodnutí, kdy jako příjemce rozhodnutí je označena organizační složka. Z výroku žalovaného rozhodnutí dále vyplývá, že v dané věci je rozhodováno o odvolání právnické osoby, která je označena jako VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka. Z odůvodnění žalovaného rozhodnutí pak jednoznačně vyplývá, že odvolatelem, daňovým subjektem, provozovatelem daňového skladu, jakož i registrovaným distributorem PHM je organizační složka. Ostatně žalovaný toto sám uvádí v žalovaném rozhodnutí.

27. Krajský soud nařídil ve věci na žádost účastníků řízení další jednání a to na den 7. 12. 2017. V něm, vázán názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho rozsudku ze dne 18. 5. 2017, č. j. 9 Afs 214/2016-166, vyloučil k samostatnému projednání věci původně vedené pod sp. zn. 31Af 84/2014, 31Af 89/2014, 31Af 11/2015, 31Af 17/2015, 31Af 18/2015, 31Af 30/2015 a 31Af 36/2015, s tím že dále budou vedeny pod spisovými značkami původně přidělenými. Jednání ve věci vedené pod sp. zn. 31 Af 84/2014 pak bylo nařízeno na 15. 3. 2018.
28. Žalovaný před jednáním předložil soudu Organizační řád Celní správy České republiky a Podpisový řád Generálního ředitelství cel a uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí podepsala zástupkyně ředitele odboru 30 – Právního Generálního ředitelství cel, který dle čl. 11 podpisového řádu a čl. 4.4.2. organizačního řádu je oprávněn k podpisu všech dokumentů v rámci jím řízeného odboru. Podle čl. 4.4.3. Organizačního řádu v době nepřítomnosti jedná jménem státu nebo činí rozhodnutí zástupce služebního funkcionáře. Náplň činnosti odboru 30 – Právního je vymezena v čl. 10.3.9. organizačního řádu, mezi které patří dle čl. 10.3.9.2. organizačního řádu i správní činnosti. Správní činnosti jsou definovány v čl. 10.4.74. organizačního řádu a patří mezi ně rozhodovací činnosti podle procesních předpisů (daňový řád a správní řád) v případech, kdy právní předpisy stanoví působnost GŘC. Žalovaný má tedy za prokázané, že rozhodnutí žalobou napadené podepsala oprávněná osoba. Žalovaný nad rámec výzvy soudu předkládá i dohodu o narovnání založenou pod sp.zn. CUZK100000919346 u Katastrálního úřadu pro Královehradecký kraj katastrální pracoviště Hradec Králové, ze které na str. 11 čl. VII vyplývá, že vedoucí organizační složky v České republice mohl jednat nejen za organizační složkou, ale mohl zastupovat i žalobce, neboť v letech 2005 – 2009 byl vedoucí organizační složky oprávněn k jednání za žalobce a jednal tak, aby žalobce mohl nabývat i vlastnické právo k nemovitým věcem na území České republiky (jak vyplývá z této dohody o narovnání), žalovanému není známo, že by žalobce (insolvenční správce) mohl nabývat nemovité věci v době probíhajícího insolvenčního řízení. K uvedenému dále odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2016 sp.zn. 9 As 242/2015, ze kterého zcela jednoznačně vyplývá, že žalovaný nemohl ani vydat rozhodnutí bez označení organizační složky žalobce, neboť tato byla podle zápisu v katastru nemovitostí vlastníkem předmětných nemovitých věcí a příslušný katastrální úřad by zástavní právo

ani nezapsal. Žalovanému ani nesvědčilo právo přezkoumávat, kdo je vlastníkem předmětných nemovitých věcí. Odkázal rovněž na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 3 Af 15/2016.

29. V písemném vyjádření ze dne 9. 3. 2018 žalobce uvedl, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva mohou být vydány toliko vůči právnické nebo fyzické osoby, která je provozovatelem daňového skladu, čímž se stane daňovým subjektem. V tomto případě jiný subjekt nemůže být provozovatelem daňového skladu a daňovým subjektem, kterému lze uložit povinnost formou zajišťovacího příkazu. Z obou napadených rozhodnutí, jakož i rozhodnutí o zřízení zástavních práv, je zřejmé, že organizační složka je nejen označena jako příjemce včetně DIČ, které jí patří, ale rovněž označena jako daňový subjekt. Tato skutečnost vyplývá z výroků rozhodnutí i jejich odůvodnění. Dále je zřejmé, že jen organizační složka jakožto daňový subjekt z pohledu celní správy byla předmětem komplexní finanční analýzy. Žalovaný ve svých rozhodnutích, krom toho, že jako příjemce označil organizační složku, ve výrocích organizační složku označil jako právnickou osobu a tedy i jako odvolatele. Žalovaný dále uvedl, že odvolatel je odštěpným závodem, tedy je registrován jako plátce spotřební daně, je držitelem tří povolení k provozování daňového skladu a také distributorem pohonných hmot. Žalobce uvedl, že není splněna podmínka uvedená ve výrocích rozhodnutí o zřízení zástavního práva, když podle § 170 odst. 1 daňového řádu se musí jednat o majetek daňového subjektu. Není ani splněna podmínka § 170 odst. 2 v dané právní úpravě, jelikož rozhodnutí musí obsahovat označení příjemce. Žalobce žádal soud o provedení důkazů založených u zdejšího soudu ve spise vedeném pod sp. zn. 31 Af 30/2015, a to konkrétně třech (3) rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu (ze dne 11. 12. 2014, č. j. 72244/2014-550000-11, č.j. 72247/2014-550000-11, č.j. 72243/2014-550000-11, jakož i rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2015, č.j. 6876-3/2015-900000-302). V těchto rozhodnutích, které jsou předmětem jiného řízení, nicméně z hlediska skutkových okolností spolu souvisejí, je nejen jako příjemce označena organizační složka, s adresou a DIČ, ale organizační složka je označena též jako daňový subjekt a držitel povolení k provozování daňového skladu. Tato povolení k provozování daňového skladu č.j. 11417/05-23-1 ze dne 21. 9. 2005, č.j. 11417/05-23-02 ze dne 26. 9. 2005 a č.j. 1137-3/2012-170100-23 ze dne 26. 7. 2012) žalobce žádal provést jako důkazy, neboť je z nich zřejmé, ke komu směřovala rozhodnutí správce daně v souvislosti s tím, kdo byl považován za daňový subjekt a provozovatel daňových skladů. Žalobce měl dále za to, že rozhodnutí správce daně o zřízení zástavních práv a žalovaná rozhodnutí jsou minimálně nepřezkoumatelná, jak ostatně uvedl výše. Důvodem je skutečnost, že v rozhodnutích o zřízení zástavních práv správce daně označil organizační složku jako daňový subjekt, přičemž z jejich výroků a odůvodnění je zřejmé, že rozhodnutí o zřízení zástavních práv, tedy uložení povinnosti, směřují k subjektu, kterým je výslovně a výlučně organizační složka, včetně jejího registračního čísla. Z výroků je zřejmé, že organizační složka je podle správce daně daňovým subjektem. V kontextu těchto rozhodnutí (v části nazvané jako „Poučení“), pak je zřejmé, že tento

daňový subjekt je vlastníkem předmětných nemovitých věcí. To ostatně vyplývá z příslušných ustanovení daňového řádu upravující zástavní právo. Touto vadou trpí i žalovaná rozhodnutí, kdy jako příjemce rozhodnutí je označena organizační složka. Z výroku žalovaných rozhodnutí ovšem dále vyplývá, že v dané věci je rozhodováno o odvolání právnické osoby, která je označena jako VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka. Z odůvodnění žalovaných rozhodnutí pak jednoznačně vyplývá, že odvolatelem, daňovým subjektem, provozovatelem daňových skladů je organizační složka a konečně i distributorem pohonných hmot. Ostatně žalovaný toto sám uvádí v žalovaných rozhodnutích. Proto jsou organizační složce uloženy povinnosti (omezení spočívající v tom něco strpět) a ve smyslu § 101 odst. 3 daňového řádu je příjemcem těchto rozhodnutí, neboť povinnosti lze uložit jen daňovému subjektu (a vlastníku), kterým má podle těchto rozhodnutí být organizační složka. Je to zřejmé i z vůle celních orgánů, která byla vyjádřena v průběhu řízení nalézacího, odvolacího, ale i soudního. Pokud toto soud ignoruje, pak nahrazuje vůli účastníka řízení, což v tomto řízení není přípustné a ve svém důsledku porušuje i ústavně garantovanou rovnost účastníků řízení, kdy soud má vystupovat v pozici nad stranami. V takovém případě ani nelze vycházet z presumpce správnosti veřejnoprávních aktů. Žalovaná rozhodnutí a rozhodnutí správce daně jsou tak minimálně nepřezkoumatelná, neboť z těchto rozhodnutí není zřejmé, do čích práv a povinností (kterého subjektu) je vlastně zasahováno. Kasační soud tvrdí, že vadné označení příjemce samo o sobě nemůže způsobit nezákonnost či nicotnost rozhodnutí. Jak již žalobce uvedl, kasační soud zdůraznil, že označení příjemce samo o sobě není vadné. To znamená, že označení příjemce v kontextu dalších

30. skutečností vést k nezákonnosti či dokonce nicotnosti může. Neshledá-li krajský soud tato rozhodnutí za nicotná či nezákonná, pak jsou minimálně nepřezkoumatelná, neboť z nich není zřejmé, do práv, kterého subjektu je zasahováno. Navíc, označení příjemce na platí i pro žalovaná rozhodnutí (na rozhodnutích o zřízení zástavních práv není organizační složka označena jako příjemce, ale přímo jako daňový subjekt) je pak v přímém rozporu s § 103 odst. 3 d.ř., přičemž kasační soud svůj právní názor na toto ustanovení a jeho dopad na posuzovaný případ dosud nevyjádřil. Žalobce připomíná, jak vyplývá z konstantní judikatury a z komentáře k soudnímu řádu správnímu od nakladatelství C.H.Beck (r. vydání 2013), k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soud přihlédne i bez námitky žalobce, tj. z úřední povinnosti. Opačně vyjádřeno, námitku nepřezkoumatelnosti může žalobce vznést kdykoli v průběhu řízení. Žalobce dále uvedl, že ačkoliv s řadou právních závěrů, které kasační soud vyjádřil v rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016- 166, nesouhlasí a podle vývoje procesní situace budou možná toto předmětem posouzení Ústavním soudem, žalobce souhlasí se závěrem kasačního soudu v bodě 83 rozsudku. Kasační soud ve shodě s žalobcem jasně vyjádřil stanovisko, že plátcem spotřební daně je právnická nebo fyzická osoba, že provozovatel daňového skladu je daňovým subjektem a že v tomto případě daňovým subjektem byla přímo zahraniční právnická osoba. To je pro posuzovanou věc zásadní. Z obsahu rozsudku kasačního

soudu plyne, že označení organizační složky jako příjemce rozhodnutí samo o sobě nemá za následek nicotnost ani nezákonnost rozhodnutí. Kasační soud v této souvislosti zdůraznil slova „samo o sobě“. To znamená, že v souvislosti s dalšími okolnostmi nicotnost či nezákonnost takového rozhodnutí vyloučena není. Patrně z tohoto důvodu se kasační soud nevyjádřil k § 101 odst. 3 daňového řádu, na který žalobce poukazoval. Podle tohoto ustanovení příjemcem rozhodnutí je ten, komu je rozhodnutím ukládána povinnost nebo přiznáváno právo anebo prohlášeno právo nebo povinnost stanovená zákonem. V tomto případě může být uložena povinnost (pokuta) výlučně provozovateli daňového skladu, kterým může být pouze právnická nebo fyzická osoba. Toto ustanovení daňového řádu je významné a musí si toho být vědom i kasační soud. Právě v kontextu toho, s kým celní orgány ve skutečnosti jednaly, koho za oprávněný subjekt považovaly, je třeba poměřovat otázku nicotnosti či nezákonnosti žalovaného rozhodnutí, jakož i jemu předcházející rozhodnutí prvoinstančního orgánu. Celní orgány tak organizační složku postavily na stejnou úroveň jako právnickou nebo fyzickou osobou. Organizační složka pro celní orgány představovala plnohodnotný subjekt nadaný právy a povinnostmi. Organizační složka pro ně byla daňovým subjektem a provozovatelem daňových skladů. Přitom, jak vyplývalo z tehdy platného znění daňového řádu (konkrétně § 24 odst. 6), ustanovení týkající se právnických osob se použijí obdobně i na organizační složky státu nebo pobočky nebo jiné organizační složky obchodního závodu zahraniční osoby a na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní. Kasační soud se sice s postavením organizační složky vypořádal v bodě 87 rozsudku, když uvedl, že organizační složka je daňovým řádem považována pro účely správy daní za právnickou osobu a že tedy má procesní postavení. Současně však v bodě 83 uvedl, že plátcem spotřební daně je právnická nebo fyzická osoba a že v posuzovaném případě daňovým subjektem byla přímo zahraniční právnická osoba. Podle názoru žalobce z toho plyne, že v tomto posuzovaném případě nemůže organizační složka vystupovat za zahraniční právnickou osobu. V této souvislosti žalobce poznamenal, že konstrukce § 24 odst. 6 daňového řádu se od platnosti a účinnosti daňového řádu z hlediska jeho obsahu nijak významně nezměnila. Výklad, který pak kasační soud provedl ve vztahu k § 240 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2014, se uplatní v případě, kdy organizační složka měla například postavení plátcovy pokladny nebo jí hmotněprávní předpis přisoudil postavení plátce daně (daňového subjektu). Navíc daňový řád stojí na zásadě, že kdo je daňovým subjektem, bude konkrétně stanoveno v jednotlivých hmotněprávních zákonech upravujících daňové povinnosti. Nicméně, kasační soud tím chtěl pravděpodobně vyjádřit, že mohou nastat i jiné situace, kdy procesní postavení organizační složky nemusí zakládat pouze hmotněprávní předpis. Žalobce navrhl jako důkaz provést výsledek vedoucího organizační složky pana L. N., který může poskytnout informace o tom, jak probíhala řízení ohledně povolení k provozování daňových skladů, včetně řízení o jejich odnětí, tedy, s kým celní orgány v této věci jednaly. Žalobce však nesouhlasil s kasačním soudem ohledně daňového identifikačního čísla, jak je uvedeno v

bodě 91 rozsudku. Byť se zde kasační soud vyjadřoval ve vztahu k jinému řízení a jinému rozsudku. Nicméně označení daňového identifikačního čísla je otázka významná, neboť vyjadřuje vztah daňových orgánů k určitému subjektu. Především pak to, kdo takovým subjektem je, tj. nositelem práv a povinností. Jen vědomí toho, že je někdo tím či oním subjektem, že má taková práva a povinnosti, mu umožňuje jeho práva střežit a bránit. V okamžiku, kdy není jisté, kdo takovým subjektem je nebo dokonce nastane situace, jako v tomto případě, že za subjekt je považován někdo jiný (byť třeba jednotka), komu jsou přiznávána práva a povinnosti, ačkoliv tomu tak být nemůže, pak těžko může ten, kdo by měl svá práva střežit či je bránit, činit nějaké úkony. Pak je vyvolán dojem, že se ho daná věc vlastně netýká, že to je jeho jednotka, která vystupuje samostatně, samostatně rozhoduje atd. V této souvislosti žalobce předložil například registraci zahraniční právnické osoby Costra Ltd., kterou pořídil na daňovém portále Finanční správy ČR, konkrétně v registru plátců DPH. Žalobce předložil soudu další důkazy, které, byť se týkají dalších věcí a úkonů celních orgánů, prokazují, že daňovým subjektem ve věci spotřební daně z minerálních olejů, provozovatelem daňových skladů a dalších souvisejících věcí, byla výlučně organizační složka a výlučně s ní bylo celními orgány všech stupňů jednáno. Žalobce měl dále za to, že prvoinstanční rozhodnutí a žalovaná rozhodnutí jsou minimálně nepřezkoumatelná. Důvodem je skutečnost, že v prvoinstančních rozhodnutích celní úřad označil jako příjemce organizační složku, přičemž z výroku rozhodnutí a jeho odůvodnění je zřejmé, že k rozhodnutí o uložení pokuty dochází u subjektu, kterým je výslovně a výlučně organizační složka, včetně jejího registračního čísla. Touto vadou trpí i žalovaná rozhodnutí, kdy jako příjemce rozhodnutí je označena organizační složka. Žalovaná rozhodnutí a rozhodnutí správce daně jsou tak minimálně nepřezkoumatelná.

31. Při nařízeném jednání dne 15. 3. 2018 zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby a další vyjádření a zdůraznil, že za daňový subjekt je považována organizační složka žalobce, když ve výroku napadených rozhodnutí je uváděno, že se jedná o právnickou osobu. V daném případě bylo zřízeno zástavní právo k nemovitým věcem, které dle žalovaného jsou ve vlastnictví organizační složky a přitom této složce vlastnické právo nepřísluší. Rozhodnutí proto považoval za vnitřně rozporné. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a písemné vyjádření. Měla za to, že rozhodnutí jsou vydána v souladu se zákonem, nejsou nicotná ani vnitřně rozporná. Uvedla, že žalovaný vycházel z údajů uvedených v katastru nemovitostí (princip publicity) a nemohl tudíž hodnotit, zda organizační složka může nemovité věci vlastnit či nikoliv. Současně soudu předložila rozhodnutí Katastrálního úřadu pro Královéhradecký kraj, katastrální pracoviště Hradec Králové ze dne 13. 3. 2018, č. j. v-11398/2017-602, dle jejího tvrzení o výmazu zástavních práv, a proto i žádala, aby soud posoudil důvodnost setrvání osoby zúčastněné na řízení, eventuálně při tomto jednání. Zástupce osoby zúčastněné na řízení odkázal na písemné stanovisko soudu doručené a vyslovil souhlas s argumenty uvedenými žalobcem v žalobě. Konstatoval, že shora zmiňované rozhodnutí katastrálního úřadu mu dosud

nebylo doručeno, nicméně i navzdory jeho vydání má za to, že mu i nadále svědčí právo osoby zúčastněné na řízení. Zástupce žalobce na dotaz soudu konstatoval, že žádá, aby v daném soudním řízení byly provedeny tyto důkazy: 1.povolení k provozování daňového skladu, 2.odnětí provozování daňového skladu, 3.rozhodnutí o registraci distributora pohonných hmot, 4.výslech svědka L. N., 5.elektronická podoba žádosti a odpovědi ve formátu PDF uveřejněná na webové stránce celní správy, 6.rozhodnutí a údaje o zahraniční právnické osobě Costra Ltd. (sídlo Manchester, Spojené království Velké Británie a Severního Irska). Těmito důkazy žalobce prokazuje, že za daňový subjekt, s nímž bylo v průběhu celního řízení jednáno, považoval celní úřad a žalovaný organizační složku žalobce. Provedení dalších důkazů zástupce žalobce nežadá. K návrhu soud konstatoval důkazy uvedené pod č. 1,2,3,5,6. Návrh na provedení výslechu vedoucího organizační složky žalobce soud zamítl. Dále soud konstatoval obsah organizačního řádu Celní správy České republiky č. j. 23217-43/2012-900000-402, úplné znění k 1. 10. 2014 a dále podpisový řád Celní správy ČR GŘC, č. 127/2012. Pověřená pracovnice žalovaného navrhla, aby byl proveden důkaz dohodou o narovnání, uzavřenou dne 25. 4. 2016 mezi městem Chlumec nad Cidlinou a společností VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, SRN, a dále spisovým materiálem obsaženým na CD, kde by bylo demonstrováno, že napadené rozhodnutí bylo podepsáno v souladu se zákonem o elektronickém podpisu. Soud provedl důkaz dohodou o narovnání. Pověřená pracovnice žalovaného následně na spisovém materiálu obsaženém na CD nosiči demonstrovala, že napadené rozhodnutí bylo podepsáno v souladu se zákonem o elektronickém podpisu. K tomu dále uvádí: Podle článku 4.4.3 organizačního řádu v době nepřítomnosti jedná jménem státu nebo činí rozhodnutí zástupce služebního funkcionáře. Článek 4.4.3 organizačního řádu navazuje na článek 4.4.2. V daném případě rozhodnutí podepsala zástupkyně ředitele odboru 30-právní JUDr. J. J. Ph.D. Pověřená pracovnice žalovaného dále odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 As 242/2015 zabývající se případem, kdy žalobce se pokusil opravit údaje v katastru nemovitostí a dále uvedla, že k otázce zástavního práva se vyjádřil i Městský soud v Praze – sp. zn. 3 Af 15/2016. Zástupce žalobce dále žádal provedení důkazů, které konstatoval na str. 9 svého vyjádření ze dne 9. 3. 2018, které soudu následně v listinné podobě předložil. Rovněž tak žádal provedení důkazu rozhodnutím o registraci žalobce ke spotřební dani. Soud navrhané důkazy provedl. Zástupce osoby zúčastněné na řízení se ztotožnil se stěžejní námitkou žalobce, dle níž organizační složka žalobce neměla právní subjektivitu. Rozhodnutí proto považoval za nicotná. K otázce podpisu napadených rozhodnutí uvedl, že tato měla být podepsána zástupcem ředitele pouze v případě jeho nepřítomnosti.

32. Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. v intencích závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu a usoudil následovně.

33. Z obsahu správního spisu a průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalovaný v napadených rozhodnutích označil jako příjemce tohoto rozhodnutí organizační složku (nyní odštěpný závod) zahraniční právnické osoby. Je rovněž nepochybné, že VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka, je odštěpným závodem dlužníka (do 31. 12. 2013 právně označovaná jako organizační složka), jehož prostřednictvím podniká na území České republiky od okamžiku, kdy došlo k jeho zápisu do obchodního rejstříku (tedy k datu 8. 10. 2003).
34. Krajský soud se znovu začal zabývat jednotlivými žalobními námitkami a to ve smyslu právních názorů Nejvyššího správního soudu vyslovených v rozsudku č.j.9 Afs 214/2016-166, které jsou pro dané řízení závazné.
35. K hlavnímu předmětu sporu, tedy posouzení otázky, jakým způsobem měl být účastník daňového řízení, v daném případě dlužník, v daňových rozhodnutích označován, přistoupil krajský soud z pohledu závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu prezentovaného v jeho rozsudcích č.j. 8 Afs 179/2015-47 a č.j. 10 Afs 265/2015-102, které se zabývaly obdobnými žalobními námitkami u téhož subjektu. Nejvyšší správní soud považoval v prvé řadě za nepochybné, že civilní judikatura se otázkou nicotnosti správních rozhodnutí nezabývá a ostatně ani zabývat nemůže. Nejvyšší správní soud tak odmítl argumentaci zdejšího soudu odkazující na závaznou judikaturu Nejvyššího soudu ČR týkající se existence či neexistence právní subjektivity organizační složky zahraniční osoby ve vazbě na platnost či zákonnost rozhodnutí vydaných v daňovém řízení. Krajský soud je tímto názorem vázán. Proto měřeno touto optikou považuje za nedůvodnou rozsáhlou námitku žalobce odkazující na judikaturu Nejvyššího soudu ČR, dle níž byla uložena povinnost daňovému subjektu, který není způsobilý mít práva a povinnosti, a proto je nutno takový právní akt považovat za nulitní – viz rozsudky Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 32 Odo 945/2002, 32 Cdo 895/2011, 21 Cdo 1027/2010. Předmět sporu tedy bude posuzován z pohledu zásad správního práva a to konkrétně zásad týkajících se daňového řízení.
36. Krajský soud dále ve smyslu závazného názoru Nejvyššího správního soudu začal posuzovat, zda správní rozhodnutí vydaná žalovaným a potažmo prvoinstančními orgány lze považovat za zákonná, nezákonná či nicotná. Vycházel přitom z jednotlivých ustanovení daňového řádu, která se této problematiky dotýkají. K této otázce se krajský soud podrobně vyjádřil v předcházejícím rozsudku vedeném pod sp. zn. 31 Af 83/2014-152, kde uvedl:

„Daňový řád upravuje důvody nicotnosti rozhodnutí vydaného při správě daní ve svém ust. § 105 daňového řádu. Podle jeho odst. 2 je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správce daně vůbec věcně příslušný, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Aplikací daného ustanovení na projednávanou věc se tedy zabýval otázkou, zda by vadné označení příjemce rozhodnutí, tedy uložení povinnosti

někomu, kdo k jejímu splnění nemůže být právně způsobilý, mohlo způsobit vadu rozhodnutí, jež by je činila vnitřně rozporným či fakticky neuskutečnitelným. Vzhledem k povaze projednávané věci je přitom zřejmé, že při aplikaci daného ustanovení § 105 není nutné posuzovat podmínku věcné příslušnosti správce daně ani podmínku nicotnosti rozhodnutí, na základě něhož bylo přezkoumávané rozhodnutí vydáno. Krajský soud při posuzování označení příjemce rozhodnutí, tedy subjektu, kterému byla v rámci daňového řízení přiznána určitá práva a uloženy určité povinnosti, dospěl ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 19. 3. 2015, č. j. 4 As 218/2014-58 k závěru, že i za předpokladu, že by příjemce rozhodnutí a tudíž nositel daňových povinností byl označen nesprávně, případně by byl jako příjemce rozhodnutí označen nesprávný subjekt, nemohlo by to vést k nicotnosti daňového rozhodnutí. Tento závěr ostatně vyslovil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 289/2015-80, kde konstatoval, 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.“ Na základě uvedených názorů lze uzavřít, že pokud byla za příjemce rozhodnutí označena organizační složka zahraniční právnické osoby, nemůže tato skutečnost sama o sobě způsobit nicotnost vydaného rozhodnutí a to i za situace, kdy by za příjemce rozhodnutí měla být správně označena sama zahraniční právnická osoba. Krajský soud tak považuje za zřejmé, že daňový řád, i když značně nekonzistentně a možno říci i sporadicky, přiznává organizační složce zahraniční právnické osoby určitá procesní práva a tím jí nepochybně vyjímá z pevného rámce osob bez právní subjektivity a procesní způsobilosti, kam ji naopak začleňuje civilní právo. Je rovněž zřejmé, že určité hmotněprávní daňové předpisy (zákon o daních z příjmů, zákon o dani silniční) přiznávají organizační složce právnické osoby pozici, která jde nad rámec jejího procesního postavení a dokonce ji staví do pozice daňového subjektu, tedy osoby zúčastněné na správě daní. Při posuzování této otázky, která nepochybně není precizně legislativně upravena, se krajský soud snažil posoudit věc v širším záběru veřejného práva. Vycházel přitom i z názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku v dané věci ze dne 29. 3. 2016, č.j. 8 Afs 179/2015-47, dle něhož „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.“ Ve světle tohoto názoru a s ohledem na shora uvedené má krajský soud za to, že lze konstatovat, že daňové právo má v kategorii práva veřejného svoje specifické postavení, které vzhledem k jeho předmětu vyžaduje i specifickou úpravu. Jednotlivé hmotněprávní daňové zákony se pak ve své úpravě jednotlivých institutů mohou a musí odlišovat právě proto, že jsou koncipovány pro různé odlišné oblasti. Pokud tedy některý zákon určitý institut výslovně uvádí a druhý nikoli, je nutno hledat určitou návaznost i ve společném procesním předpise. Krajský soud má za to, že pokud prvoinstanční orgán a žalovaný označili za příjemce rozhodnutí, tedy toho, komu je rozhodnutím ukládána povinnost nebo přiznáváno právo, organizační složku zahraniční právnické osoby (§ 101 odst. 3 daňového řádu), pak toto rozhodnutí obsahovalo označení

příjemce rozhodnutí, tak jak ostatně vyžaduje ust. § 102 odst. 1 písm. c) dané právní úpravy. Současně podotýká, že i případné nepřesné označení příjemce rozhodnutí nemůže způsobit jeho nezákonnost.“

37. Ke shora vyslovenému názoru krajského soudu Nejvyšší správní soud konstatoval, že se neztotožňuje s kasační námitkou žalobce spočívající v nesprávném posouzení právní otázky nicotnosti či nezákonnosti rozhodnutí. Rozsudek krajského soudu neshledal v této otázce nepřezkoumatelným. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„Námitka spočívající pouze v nepřesném označení daňového subjektu u těch rozhodnutí, která se týkají podnikatelské činnosti organizační složky zahraničního daňového subjektu na našem území, nemůže být sama o sobě úspěšná a není bez dalšího důvodem pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí.“* Tyto závěry Nejvyšší správní soud podrobně odůvodnil –viz shora. Danou žalobní námitku proto krajský soud považuje ve světle názoru Nejvyššího správního soudu za nedůvodnou. Tento závěr nemůže být vyvrácen ani žalobcem navrhovanými důkazy, které byly v průběhu nařízených jednání soudem provedeny.
38. Dále krajský soud konstatuje, že v předcházejícím řízení nepřisvědčil ani žalobní námitce zpochybňující místní příslušnost správce daně. I této otázce se Nejvyšší správní soud věnoval ve svém zrušujícím rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016-166, kde ji označil za zcela účelovou. V odůvodnění pak dále uvedl, že *„Zahraniční osoba mohla na našem území podnikat pouze za předpokladu, že zde měla umístěnou organizační složku, která se povinně zapisovala do obchodního rejstříku, přičemž oprávnění podnikat vzniklo ke dni zápisu této složky do obchodního rejstříku (viz § 21 obchodního zákoníku). Vzhledem k tomuto speciálnímu ustanovení se uplatní místní příslušnost dle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. podle sídla organizační složky zapsaného v obchodním rejstříku. I za předpokladu, že by na napadených rozhodnutích byla označena přímo zahraniční právnická osoba, tak by se místní příslušnost odvíjela od stejného ustanovení, tj. od zapsaného sídla zahraniční právnické osoby uvedené v obchodním rejstříku prostřednictvím její organizační složky (odštěpného závodu). Nelze opomenout, že v této věci došlo navíc k delegaci místní příslušnosti dle § 18 daňového řádu, a to rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 13. 5. 2014, č. j. 20040-5/2014-900000-302. Na základě tohoto rozhodnutí byla delegována místní příslušnost k výkonu správy daní a k výkonu správy registrace ve vztahu k daňovému subjektu od Celního úřadu pro Středočeský kraj k Celnímu úřadu pro Královéhradecký kraj, a to s účinností od 1. 7. 2014. Námitku ohledně místní nepřislušnosti správce daně považuje soud obdobně jako hlavní námitku v této věci za zcela účelovou. V tomto smyslu je nutné korigovat odůvodnění krajského soudu, který otázku místní příslušnosti nesprávně spojil s procesní subjektivitou organizační složky.“* Krajský soud proto danou žalobní námitku považuje ve světle názoru Nejvyššího správního soudu za nedůvodnou.
39. Krajský soud se dále zabýval, tak jak mu uložil Nejvyšší správní soud v bodě 88 rozsudku č.j.9 Afs 214/2016-166, otázkou, zda se napadené rozhodnutí týkalo přímo činnosti organizační složky. Ze shora uvedeného nepochybně vyplývá, že danými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání dlužníka do rozhodnutí o zřízení zástavního

práva vydaných Celním úřadem pro Královéhradecký kraj, které celní orgán vydal po zjištění, že dlužník ani na výzvu neuhradil nedoplatek na spotřební dani z minerálních olejů. Z těchto důvodů přistoupil správce daně ke zřízení zástavního práva k zajištění zbývajících nedoplatků spotřební daně za zdaňovací období srpen a září 2014. Současně je zřejmé, že u odštěpného závodu zahraniční osoby je zapsán následující předmět podnikání: výroba a zpracování paliv a maziv; provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy; nákup, prodej a skladování paliv a maziv včetně jejich dovozu s výjimkou výhradního nákupu, prodeje a skladování paliv a maziv ve spotřebitelském balení do 50 kg na jeden kus balení – velkoobchod; výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických přípravků. Krajský soud tedy považuje za zřejmé, že rozhodnutí celních orgánů o zřízení zástavního práva se nepochybně dotýkala činnosti organizační složky, a proto i tato rozhodnutí byla správně doručována na adresu sídla organizační složky zahraniční osoby.

40. Dále se krajský soud zabýval žalobní námitkou dotýkající se oprávnění vydat a podepsat napadené rozhodnutí a současně námitkou, že k elektronické verzi rozhodnutí není připojen uznávaný elektronický podpis. Při posuzování těchto námitek provedl krajský soud při nařízeném jednání důkaz organizačním řádem a podpisovým řádem žalovaného. Z těchto důkazů a samotného napadeného rozhodnutí vyplynulo, že toto rozhodnutí podepsala zástupkyně ředitele odboru 30 – právního Generálního ředitelství cel, která je dle čl. 11 podpisového řádu a čl. 4.4.2 organizačního řádu oprávněna k podpisu všech dokumentů v rámci jím řízeného odboru. Podle č. 4.4.3 organizačního řádu v době nepřítomnosti jedná jménem státu nebo činí rozhodnutí zástupce služebního funkcionáře. Do náplně činnosti právního odboru patří dle čl. 10.3.9.2 organizačního řádu i správní činnosti, které jsou specifikovány v čl. 10.4.74 organizačního řádu a řadí se mezi ně i rozhodovací činnost podle procesních předpisů (daňový řád, správní řád) v případech, kdy právní předpisy stanoví působnost Generálního ředitelství cel. Rovněž tak prvoinstanční rozhodnutí byla podepsána osobou oprávněnou, tedy zástupcem vedoucího odboru 4 a vedoucí oddělení 42. Při jednání probíhajícím dne 15. 3. 2018 pak pověřená pracovnice žalovaného na spisovém materiálu obsaženém na CD nosiči demonstrovala, že napadené rozhodnutí bylo podepsáno v souladu se zákonem o elektronickém podpisu. Lze konstatovat, že postup žalovaného i prvoinstančního správního orgánu odpovídal požadavkům ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, když rozhodnutí obsahovala uznávaný elektronický podpis úřední osoby. V případě rozhodnutí vydaných v první i druhé instanci jsou podpisy zobrazitelné rozkliknutím ikony „Podpisy-Ověřování podpisů přidaných do tohoto dokumentu“ v levé části elektronického dokumentu, následně lze rozkliknutím ikony umístěné vlevo od jména úřední osoby zobrazit datum a čas elektronického podpisu, jakož i platnost certifikátu. Soud i žalobce při této ukázce seznali, že napadené rozhodnutí obsahuje v elektronické podobě podpis oprávněné osoby a skutečnost, že elektronický podpis není viditelný pouhým zrakem a jeho zobrazení není shodné s rozhodnutími jiných správních orgánů, nemůže mít vliv na zákonnost napadeného i prvoinstančního rozhodnutí. Z uvedených

důkazů tak dle názoru krajského soudu vyplynulo, že žalobou napadené rozhodnutí a rovněž rozhodnutí prvoinstanční podepsala oprávněná osoba, která byla náležitě identifikována a tyto údaje nevzbuzují jakékoli pochybnosti. Správní orgán tak dostal požadavkům stanoveným v ust. § 102 daňového řádu a současně i požadavkům daným v ust. § 11 odst. 3 písm. a) zákona o elektronickém podpisu.

41. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016-166 dále krajskému soudu uložil vypořádat se s námitkou týkající se oprávnění vedoucího organizační složky jednat jménem zahraniční osoby či oprávnění celních orgánů jednat s vedoucím organizační složky, tedy vyjasnit, s kým konkrétně a v jaké věci byly správní orgány jako s daňovým subjektem oprávněny jednat. K tomu krajský soud uvádí, že z daňového řízení jednoznačně vyplývá, a tato skutečnost byla potvrzena i samotným žalobcem, že správní orgán v dané věci jednal s vedoucím odštěpného závodu panem L.N. Při posouzení této otázky vycházel krajský soud z názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného shora. Ten konstatoval, že existuje odlišné pojetí organizační složky zahraniční právnické osoby v kontextu daňového práva, které se od soukromoprávního pojetí liší. Organizační složka může totiž mít jak hmotněprávní postavení daňového subjektu, tak procesní postavení daňového subjektu. S odkazem na ust. § 240 odst. 3 daňového řádu pak uvedl, že organizační složka je daňovým řádem považována za právnickou osobou. Daňové právo takové osoby považuje pro účely správy daní za subjekty práva, daňové subjekty (viz ust. § 20 odst. 1 daňového řádu). Takto vyslovené názory Nejvyššího správního soudu považuje krajský soud za dostatečný podklad pro své tvrzení, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu s příslušnou právní úpravou, když jednali v průběhu správního řízení s vedoucím odštěpného závodu, který měl zákonné zmocnění pro jednání za tuto organizační složku. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku shora uvedeného č. j. nepochybně v bodě 87 konstatoval, že „*organizační složka je tedy daňovým řádem považována pro účely správy daní za právnickou osobu*“. Z daňového řádu - § 24 odst. 2 – pak vyplývá, že za právnickou osobu je oprávněn při správě daní jednat její statutární orgán. Z výpisu z obchodního rejstříku vedeného Městským soudem v Praze, oddílu A, vložka 48916 pak vyplývá, že organizační složka žalobce je v tomto rejstříku zapsána jako odštěpný závod, přičemž vedoucím odštěpného závodu byl pan L. N. Dle daňového řádu se tedy jedná o plnohodnotný právní subjekt pro daňové řízení. Přitom nelze samozřejmě zpochybnit, že dlužník je právnickou osobou, nicméně v daňovém řízení vedeném na našem území byl oprávněn jednat za tento daňový subjekt vedoucí organizační složky. Rozsah jednání vedoucího není v obchodním rejstříku nikterak omezen a žádné omezení rovněž žalobce ani v samotné žalobě ani při nařízených jednáních nezmínil, takže nelze mít pochyb o tom, že vedoucí odštěpného závodu byl oprávněn právnickou osobu zastupovat a pokud žalovaný a potažmo i prvoinstanční správní orgán jednali s vedoucím odštěpného závodu, lze považovat takový postup za souladný se zásadami daňového řízení i samotným daňovým řádem. Nelze přisvědčit žalobní námitce, že správce daně byl vůči žalobci nečinný, když komunikoval s odštěpným závodem. Daný postup proto shledává krajský soud

zákonným. Nemůže být přitom vyvrácen ani žalobní námitkou odkazující na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č.j. 1 Afs 32/2010-86, z něhož žalobce dovozuje, že placení daní je úkonem vztahujícím se k podnikateli. Krajský soud k tomu uvádí, že uvedený rozsudek se prioritně zabývá postavením prokuristy v daňovém řízení. Přitom však potvrzuje i názor zdejšího soudu, dle něhož za právnickou osobu jedná její statutární orgán.

42. Shora prezentovaný názor krajského soudu nemůže být dle jeho názoru vyvrácen ani navrhovanou svědeckou výpovědí vedoucího organizační složky dlužníka. Z toho důvodu soud návrh žalobce na provedení tohoto důkazu v průběhu nařízeného jednání zamítl. Dospěl totiž k závěru, že opora pro vyslovený závěr je dostačující v listinných důkazech nashromážděných v průběhu správního řízení.
43. Krajský soud označil za nedůvodnou rovněž námitku žalobce dotýkající se postupu správce daně při vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Žalobce uvedl, že v souvislosti se změnou místní příslušnosti byl vedoucí organizační složky odštěpného závodu žalobce správcem daně upozorněn, že bankovní záruku nelze od původního správce daně převést. Žalobce dále popisuje, jak složitě musel dále získávat peníze na zajištění daně a upozornil, že ze strany správce daně došlo k nesprávnému úřednímu postupu, neboť zaviněným jednáním celních orgánů byly peněžní prostředky žalobce zbytečně odčerpávány. K této žalobní námitce krajský soud uvádí, že v ní nelze spatřovat jakoukoliv vazbu na napadená rozhodnutí o zřízení zástavního práva. V rámci přezkumného soudního řízení je sledována zákonnost napadených rozhodnutí, to však neznamená, že v rámci tohoto řízení je možno napravovat všechny eventuální křivdy, které se dle názoru žalobce v daňovém řízení udály. Pokud žalobce shledal, že po vydání rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti byl ze strany správce daně učiněn vůči žalobci zásah, který vnímal jako nezákonný, mohl se proti němu bránit žalobou dle ust. § 82 s. ř. s.
44. Názor krajského soudu na postavení odštěpného závodu žalobce v daňovém řízení nemůže být vyvrácen ani důkazem žalobcem vzpomínaným v podané žalobě a provedeným při nařízeném jednání a to odpovědí celních orgánů ze dne 17. 12. 2009 uveřejněné na webových stránkách Celní správy ČR. Z dané odpovědi žalobce dovodil, že celní správa ví o absenci právní subjektivity organizačních složek zahraničních právnických osob na území ČR, a proto i radí tazateli, jak má v takovém případě postupovat a dovozuje, že žádost o osvědčení má podávat mateřská společnost a že osvědčení má potom platnost jak pro mateřskou společnost, tak i pro její organizační složky. V projednávané věci nelze považovat názor žalovaného, byť prezentovaný na veřejných stránkách, za důkaz, který by měl svědčit ve prospěch názoru žalobce. Pouhé obecné vyjádření žalovaného k dotazu tazatele nemá a nemůže mít pro posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí jakoukoliv vypovídací hodnotu.
45. Krajský soud podotýká, že předmětem soudního přezkumu jsou rozhodnutí o zřízení zástavního práva, k jejichž vydání pristoupil celní úřad na základě zjištění, že dlužník

neuhradil ani na výzvu daňové nedoplatky na spotřební dani. V této fázi správního řízení je již nepřipadná námitka žalobce dotýkající se otázky skladování motorové nafty pro Státní správu hmotných rezerv.

46. K věci dále krajský soud konstatuje, že celní orgány splnily zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Při svém rozhodování vycházely z údajů z katastru nemovitostí. Celní orgány tedy označily vlastníka nemovitostí tak, jak byl označen v katastru nemovitostí. Správní orgány a konečně ani soud přitom nemají pravomoc jakkoliv řešit v rámci tohoto správního řízení vlastnickou pozici dlužníka, nepřísluší jim řešit otázku vlastnictví předmětných nemovitostí. Jakkoliv by tedy tyto orgány dospěly k závěru, že organizační složka právnické osoby nemůže mít vlastní majetek, nemůže správní orgán tuto úvahu vnést do daného správního řízení. I případně nesprávně provedený vklad do katastru nemovitostí vyvolává právní účinky, které s ním zákon spojuje. Případné námitky nemůže žalobce vznášet v průběhu správního řízení před finančními či celními orgány.
47. Krajský soud odkazuje na shora uvedené odůvodnění, z něhož lze nepochybně dovodit, že celní orgány i žalovaný nebyli nečinní, když jednali s organizační složkou jako s daňovým subjektem a jí rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručili. (viz odst. 87 rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 214/2016-166).
48. Krajský soud závěrem konstatuje, že žalobní námitky vznesené v žalobách vedených pod sp. zn. 31 Af 89/2014, sp. zn. 31 Af 84/2014 a 31 Af 36/2015, s kterými se dle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud dostatečně nevypořádal, budou předmětem dalších soudních řízení vedených po vyloučení pod uvedenými spisovými značkami.
49. Na základě těchto skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Žalovaný náhradu nákladů řízení nežádal. Proto krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku.

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 nejbližší 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.

Hradec Králové 22. března 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu