



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 **Celnímu úřadu pro Královéhradecký kraj**
se sídlem v Hradci Králové, Bohuslava Martinů 1672/8a

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 1. 2015, č.j. 4385/2015-550000-11, č.j. 4385-2/2015-550000-11, č.j. 4385-3/2015-550000-11, č.j. 4385-4/2015-550000-11, a č.j. 4385-5/2015-550000-11,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2015, č. j. 4385/2015-550000-11 a rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2014, č.j. 56427-4/2014-550000-42, se zrušují a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.

- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2015, č.j. 4385-2/2015-550000-11 a rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2014, č.j. 56425-4/2014-550000-42, se zrušují a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2015, č.j. 4385-3/2015-550000-11 a rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2014, č.j. 56421-4/2014-550000-42, se zrušují a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- IV. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2015, č.j. 4385-4/2015-550000-11, a rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2014, č.j. 56418-4/2014-550000-42, se zrušují a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- V. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2015, č.j. 4385-5/2015-550000-11, se zamítá.
- VI. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 16 456 Kč do osmi dnů od právní moci rozsudku do rukou zástupce žalobce.

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 námitky dlužníka proti rozhodnutí Celního úřadu v Hradci Králové o částečném zastavení exekučního řízení a námitku dlužníka proti exekučnímu příkazu Celního úřadu v Hradci Králové příkázáním jiné peněžité pohledávky.
3. V žalobě uvedl, že jako příjemce napadeného rozhodnutí označil žalovaný organizační složku dlužníka. Z obsahu žalovaných rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvoinstančních, 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 přihlídnout 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 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“).
6. Odštěpný závod v případě spotřebních daní a daně z přidané hodnoty nemůže vystupovat jako plátcova pokladna žalobce ani jako daňový subjekt. Proč zákonodárce nepovažuje za plátcovu pokladnu odštěpný závod pro účely spotřebních daní a daně z přidané hodnoty, je zvláštní, ale takový je současný stav.
7. Žalobce uvedl, že se z jeho strany nejedná o účelovou argumentaci, jak tvrdí žalovaný. Tuto skutečnost zjistil právní zástupce dlužníka v souvislosti s řešením jiné právní otázky, a proto si od žalobce vyžádal veškeré registrace vydané finančními a celními orgány. Přitom zjistil, že všechny tyto registrace a povolení provedly příslušné státní orgány chybně a přitom samy neučinily nic, aby takový stav napravily. Takovéto pochybení nemůže jít k tíži žalobce, který jedná s důvěrou v akty orgánů veřejné moci. 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. Žádná jednání ani s vedoucím odštěpného závodu správní orgán vést neměl, neboť k tomu správce daně v tomto případě nebyl oprávněn a vedoucí odštěpného závodu zmocnění pro zastupování žalobce neměl. Žalobce v této souvislosti připomněl i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č.j. 1 Afs 32/2010-86. Žalovaný nemohl šetřit práva žalobce jakožto daňového subjektu, protože jednání vedl výhradně s vedoucím odštěpného závodu, který je oprávněn jednat za odštěpný závod ve věcech, které se tohoto subjektu týkají. Naopak, jednání žalovaného nelez vnímat jinak, než jako cílenou snahu odštěpný závod zlikvidovat a zabránit tak zahraniční právnické osobě v dalším podnikání na území ČR.

8. Pokud žalovaný tvrdí, že mezi skladováním motorové nafty náležející do státních hmotných rezerv a vzniklou daňovou povinností není souvislost, je to jeho jednání, které je účelové. Aby žalobce mohl skladovat motorovou naftou pro Správu státních hmotných rezerv, musel mít povolení k provozování daňového skladu, registraci ke spotřební dani a později získal registraci distributora pohonných hmot. Celní orgány však vydaly v této věci pakty. Jedná se o jednoznačné pochybení státu.
9. Navíc na základě smluvního vztahu mezi Správou státních hmotných rezerv a žalobcem je žalobce povinen skladovanou motorovou naftu ochraňovat a součástí toho je i její obměna za účelem zachování její kvality.
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. Dále žalobce uvedl, že žalovaná rozhodnutí i všechny jim předcházející námitkové úkony byly učiněny celním úřadem, který i tomu nebyl oprávněn. Konstatoval, že s ohledem na absenci právní subjektivity odštěpného závodu měl být jako místně příslušný celní úřad určen Celní úřad pro hlavní město Prahu. Prvoinstanční rozhodnutí je proto dle názoru dlužníka nezákonné, neboť je vydal celní úřad, který k tomu nebyl místně příslušný. Je proto evidentní, že všechny úkony, které v tomto řízení konal Celní úřad pro Královéhradecký kraj, jsou nezákonné.
12. Dále žalobce namítal, že z napadených rozhodnutí 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. 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.

13. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že Je pravdou, že daňový subjekt byl jako organizační složka zahraniční právnické osoby zaregistrován jako plátce spotřební daně z minerálních olejů a přímo jemu jako organizační složce byla vydána také povolení k provozování daňového skladu dle ustanovení § 20 zákona č. 353/2003 Sb., zákon o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Stejně jako správci spotřebních daní činili veškeré procesní i jiné úkony při správě daní přímo vůči daňovému subjektu jako organizační složce zahraniční právnické osoby, činil rovněž daňový subjekt jako organizační složka veškeré úkony vůči správcům spotřebních daní. Z postupu samotného daňového subjektu, jak při samotné registraci plátce spotřební daně a v následném povolovacím řízení ve věci vydání povolení k provozování daňového skladu, jakož i z podávání daňových přiznání za zdaňovací období s činností provozovatele daňového skladu souvisejících, je zcela zřejmé, že daňový subjekt sám vůči správcům daně takto vystupoval a doposud svoje postavení organizační složky zahraniční právnické osoby žádným způsobem nezpochybňoval. Z pohledu správců spotřebních daní se tak jedná o daňový subjekt, který je jednoznačným způsobem identifikován. Kdyby celní úřad připustil výklad žalobce předkládaný v žalobě a dříve již i v ostatních podáních (odvolání, námítka), znamenalo by to nejen nicotnost napadeného rozhodnutí, ale rovněž by touto vadou byly postíženy veškeré dosavadní procesní úkony jak správce daně vůči daňovému subjektu, tak daňového subjektu vůči správci daně. To znamená, že daňový subjekt by například od počátku nebyl držitelem povolení k provozování daňového skladu, vznikala by mu sice povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, nicméně lhůta pro podání daňového přiznání a splatnost daně by se řídila § 18 odst. 6 zákona o spotřebních daních, což by podstatně měnilo situaci rovněž v otázce stanovení daně společně s případným opakovaným neplněním daňové povinnosti v minulosti. Z daňových přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů podávaných daňovým subjektem je zcela zřejmé, že sám daňový subjekt nepochyboval o tom, že plátcem spotřební daně na daňovém území České republiky je on jako organizační složka zahraniční právnické osoby a nikoli sama zahraniční právnická osoba. Zde celní úřad zároveň konstatuje, že v žádném případě nelze chápat tyto skutečnosti jako výhrůžky daňovému subjektu tak, jak uvádí žalobce, nýbrž pouze jako konstatování případných právních následků. Daňový subjekt je odštěpný závod zahraniční právnické osoby, která byla zapsána do obchodního rejstříku dne 8. října 2003 s předmětem 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. Základní kapitál daňového subjektu je 50.000 EUR. Zřizovatelem je zahraniční osoba VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft Krailling, Zemský okres Starnberg, obchodní adresa: Germeringer Strasse 1, 821 52 Krailling, Spolková republika Německo. Daňový subjekt registrovaný jako plátce spotřebních daní s přiděleným DIČ: CZ27093948 byl držitelem tří povolení k

provozování daňového s evidenčními čísly provozovatele daňového skladu - CZ0501532S001, CZ0501532S002 a CZ0601532S003 (povolení vydána v letech 2005 a 2006 na základě žádosti Celním ředitelstvím Praha a ke dni 12. 12. 2014 byla pravomocně odňata). Dále byl daňový subjekt registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (registrace byla pravomocně odňata ke dni 24. 10. 2014). Ke dni 1. 7. 2014 byla na základě rozhodnutí Generálního ředitelství cel v Praze č. j. 20040-5/2014-900000-302 ze dne 12. 5. 2014 delegována místní příslušnost správce daně daňového subjektu z dosavadního Celního úřadu pro Středočeský kraj na Celní úřad pro Královéhradecký kraj. Vedoucí odštěpného závodu je oprávněn zastupovat podnikatele ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu ode dne, ke kterému byl jako vedoucí odštěpného závodu zapsán do obchodního rejstříku. Toto vedoucí odštěpného závodu i činil, když mj. podával daňová přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za jednotlivá zdaňovací období, a to jak k Celnímu úřadu pro Královéhradecký kraj, tak v předchozím období k Celnímu úřadu pro Středočeský kraj, která byla správci daně dodávána poštou. Z pohledu celního úřadu byl žalobce jako daňový subjekt jednoznačně identifikován. Celní úřad uvádí, že exekuční příkazy byly vydány z důvodu toho, že ke dni jejich vydání evidoval nedoplatek po lhůtě splatnosti. Následná rozhodnutí o částečném zastavení daňové exekuce, byla vydána na základě částečné úhrady nedoplatku v rámci daňové exekuce, a věcně souvisí s žalovanými rozhodnutími vydanými celním úřadem. Celní úřad uvádí, že předmětné daňové exekuce se týkají neuhrazené platební povinnosti vzniklé na základě podaných daňových přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů podle § 18 zákona o spotřebních daních. Je pravdou, že celní úřad jednal s vedoucím organizační jednotky, tato skutečnost však nepotvrzuje to, že by o evidovaném nedoplatku nebyla informována zahraniční právnická osoba. Je zřejmé, že žalobce byl s existencí nedoplatku srozuměn, a to zejména za situace, kdy odštěpný závod (organizační složka) neměl postavení plátcovy pokladny ve věci spotřební daně. Je zákonnou povinností daňového subjektu uhradit platební povinnosti ve lhůtě splatnosti stanovené zákonem s tím, že pokud takto neučiní, stává se neuhrazená daň nedoplatkem, který může být (bude) následně správcem daně vymáhán. Pokud se jedná o to, že celní úřad v žalovaném rozhodnutí uvedl, že posečkání daně by bylo v rozporu s cílem správy daní, jednalo se o hodnocení podkladů a důkazů dostupných celnímu úřadu v době předmětných daňových řízení, tedy podkladů, které měl celní úřad k dispozici pro žalobcem navrhované povolení posečkání z moci úřední. Pokud žalobce uvádí, že v případě komunikace by věc byla vyřízena „bez problémů“, bylo věci daňového subjektu předložit podklady, z kterých by bylo zřejmé splnění některého z důvodů pro posečkání daně uvedeného v § 156 daňového řádu. Daňový subjekt tak mohl činit nejen před zahájením daňových exekucí, ale i po zahájení daňových exekucí. Z uvedeného vyplývá, že celní úřad rozhodně neměl za cíl ukončit podnikatelskou činnost daňového subjektu. Celní úřad si je vědom skladování minerálních olejů pro Správu státních hmotných rezerv. Nevidí však důvod, proč by se měl v tomto případě odchýlit od standardního postupu v daňovém řízení, který je v souladu se zákonnými ustanoveními zákona o spotřebních daních a daňového řádu. Minerální oleje, u kterých vznikla daňová povinnost, byly z daňového skladu vyskladněny a byly komerčně využity pro podnikatelské aktivity subjektu, nebyly ve vlastnictví státu a nemohly tak mít žádný vliv

na bezpečnost státu. Proto při jejich uvedení do volného daňového oběhu vznikla daňovému subjektu daňová povinnost.

14. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že žalovaný na hovoří o právních následcích, jež mohou nastat v případě, kdyby soud žalobě vyhověl. K tomu uvedl, že v takovém případě případné právní následky půjdou i k tíži druhé strany, tj. státu. Na str. 2-3 repliky žalovaný přiznává, že za daňový subjekt žalovaný považuje odštěpný závod a na něj byla vydána příslušná povolení. Přitom ovšem žalovaný na s. 3 sám uznává, že odštěpný závod (organizační složka) nemá ani postavení plátcovy pokladny. Na jedné straně tedy žalovaný tvrdí, že v případě spotřební daně nemůže být odštěpný závod daňovým subjektem. Na druhé straně žalovaný odštěpný závod (organizační složku) jako daňový subjekt vnímá, tedy jako nositele práv a povinností atp. Pokud v minulosti před Městským soudem v Praze bylo vedeno řízení pod sp. zn. 6 Ca 270/2008, jež se týkalo VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka, sluší se připomenout, že soud v dané věci řízení zastavil, jelikož žalované celní ředitelství využilo institutu uspokojení (s. 3 vyjádření žalovaného). Jestliže nebyly proti rozhodnutí o delegaci příslušnosti na žalovaného podány opravné prostředky (str. 4 vyjádření žalovaného), nemění to nic na nicotnosti tohoto rozhodnutí a jako takovému k němu nelze přihlížet. Ohledně rozkliknutí ikony „Podpisy – Ověřování podpisů přidaných do tohoto dokumentu“ v levé části elektronického dokumentu (str. 4-5 vyjádření žalovaného) žalobce uvádí, že se opakovaně snažil rozkliknout místo, které žalovaný označuje. Toto místo ovšem rozkliknout nejde, a to u všech žalovaných rozhodnutí č.j. 4385/2015-550000-11, č.j. 4385-2/2015-550000-11, č.j. 4385-3/2015-550000-11, č.j. 4385-4/2015-550000-11, a č.j. 4385-5/2015-550000-11. Na str. 11 žaloby žalobce namítl, že není zřejmé, že žalovaná rozhodnutí podepsala osoba oprávněná tak učinit. V daném případě nejde jen o otázku elektronického podpisu. To je věc druhá. V prvé řadě není prokázáno, že na rozhodnutí označená úřední osoba byla oprávněna takové rozhodnutí podepsat (vydat). K této otázce se žalovaný vůbec nevyjádřil.
15. Žalovaný dále krajskému soudu předložil Organizační řád Celní správy a Podpisový řád Generálního ředitelství cel. K přeloženým dokumentům pak uvedl, že žalobou napadená rozhodnutí podepsal zástupce vedoucího odboru 1 – Právní Celního úřadu pro Královéhradecký kraj, který zastupoval vedoucího odboru 1 – Právní v době jeho nepřítomnosti. Oprávnění k podpisu napadených rozhodnutí vyplývá z čl. 4.4.2 a čl. 4.4.3 organizačního řádu, čl. 5 odst. 2 pravidel pro podepisování a čl. 1 delegace pravomocí a podpisová oprávnění.
16. V písemném vyjádření ze dne 27. 3. 2018 žalobce uvedl, že provozovatelem daňového skladu musí a může být jediné právnická anebo fyzická osoba. Ve všech napadených rozhodnutích i v prvoinstančních rozhodnutích správce daně je však za příjemce označena pouze organizační složka, která má evidentně dle správce daně i svoje DIČ (viz napadená rozhodnutí). Dále z výroků a odůvodnění prvoinstančních rozhodnutí je zřejmé, že oním provozovatelem daňových skladů (a daňovým subjektem) je výlučně a pouze organizační složka. Tedy, že povinnost je uložena organizační složce, a to ve smyslu § 101 odst. 3 daňového řádu. Správce daně, jakož i odvolací orgán tedy považoval za daňový subjekt a provozovatele daňových skladů výlučně organizační složku zahraniční právnické osoby. Žalovaná rozhodnutí tak nesplňují zákonné podmínky a jsou nejen nezákonná, ale dokonce i nicotná. 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, že komu směřovala rozhodnutí správce daně v souvislosti s tím, kdo byl považován za daňový subjekt a provozovatel daňových skladů.

17. 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 (řízení o žalobě vedené zdejším soudem pod sp. zn. 31 Af 89/2014) 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. Dále navrhl výsledek P. M., jediného člena představenstva zahraniční právnické osoby a Ch. H., předsedy dozorčí rady zahraniční právnické osoby.

18. 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 portálu Finanční správy ČR, konkrétně v registru plátců DPH. Rozhodnutí žalovaného nemůže dle žalobce obstát pro svoji vnitřní rozpornost ve smyslu ust. § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Dále upozornil na rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 10. 2015, č.j. 31 Af 92/2014-160, který prohlásil za nicotný mimo jiné exekuční příkazy č. j. 56427/2014-550000-42 ze dne 6. 10. 2014, č.j. 56425/2014-550000-42 a č.j. 56421/2014-550000-42 a č.j. 56418/2014-550000-42. K tomu konstatoval, že rozhodnutí, která správní orgán vydal na základě rozhodnutí, které bylo správním soudem pravomocně prohlášeno za nicotné, je minimálně nezákonné. K otázce oprávnění podepisování žalovaných rozhodnutí žalobce uvedl, že podle rozkazu č. 15/2013 jiné písemnosti než procesního charakteru, mohou podepisovat ostatní zaměstnanci jen z důvodu neodkladnosti, a to rozhodnutí procesní nebo předběžné povahy. Napadená rozhodnutí však těmito rozhodnutími nejsou.
19. Při nařízeném jednání dne 5. 4. 2018 soud konstatoval důkazy blíže identifikované žalobcem na str. 10 písemného vyjádření ze dne 27. 3. 2018, dále soud konstatoval obsah Organizačního řádu celní správy č. j. 23217-43/2012-900000-402, úplné znění k 1. 10. 2014 a dále rozkaz č. 122/2012-pravidla pro podepisování dokumentů v Celní správě České republiky. K důkazu soud rovněž konstatoval obsah rozhodnutí o registraci distributora pohonných hmot ze dne 3. 2. 2014, osvědčení o registraci ke spotřební dani z minerálních olejů 26. 7. 2004 a elektronickou podobu žádosti a odpovědi ve formátu PDF uveřejněnou na webové stránce celní správy. K důkazu se dále konstatoval rozkaz

Celní správy ČR, Celního úřadu pro Královéhradecký kraj č. 15/2013, dále rozhodnutí a údaje o zahraniční právnické osobě COSTRA, ltd. (sídlo Spojené království Velké Británie a Severního Irska), dále organizační schéma Celního úřadu pro Královéhradecký kraj č. l. 162. Návrh na provedení výslechu svědků pana L. N., pana P. M. a pana Ch. H. soud zamítl. Pověřený pracovník žalovaného k provedeným důkazům konstatoval, že všechny odbory i samostatná oddělení celního úřadu jsou přímo řízeny ředitelem celního úřadu a v jeho nepřítomnosti statutárním zástupcem. Odkázal přitom na bod 6.2.5, 4.4.2 a 4.4.3 shora uvedeného organizačního řádu, a rovněž tak na bod 7.19 organizačního řádu. Dále pověřený pracovník žalovaného k otázce právní subjektivity organizační složky uvedl, že není pochyb o tom, komu byly práva a povinnosti ve správním řízení ukládány. Připomenul rovněž, že kasační stížnost ohledně rozsudku zdejšího soudu, jímž byly exekuční příkazy prohlášeny nicotnými, byla NSS odmítnuta z procesních důvodů a tento soud se již tedy hmotně právní problematikou dané věci nezabýval. V závěrečném návrhu vyslovil zástupce žalobce přesvědčení, že jak z napadených rozhodnutí, tak i rozhodnutí prvoinstančních vyplývá, že subjektem, o jehož právech a povinnostech bylo rozhodováno, byla v daném případě pouze organizační složka. Připomenul rovněž, že podkladová rozhodnutí byla zdejším soudem prohlášena za nicotná a toto rozhodnutí nebylo Nejvyšším správním soudem zrušeno. Navrhuje proto, aby zdejší soud buď prohlásil nicotnost napadených rozhodnutí, anebo tato rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Pověřený pracovník žalovaného navrhl s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 131/2015 a usnesen č. j. 1 Afs 271/2016-44, aby žaloba byla z důvodu nedodržení zákonné lhůty odmítnuta. Pokud soud nepřistoupí na tento názor, navrhuje zamítnutí žaloby, neboť není pochyb o tom, komu byly práva a povinnosti ukládány. Zdůraznil, že v daném případě nebyly naplněny podmínky § 105 daňového řádu, takže napadená rozhodnutí nelze prohlásit za nicotná. Ke shora uvedenému rozkazu č. 15/2013, jímž je delegována pravomoc a podpisové oprávnění pro ředitele celního úřadu, konstatoval, ve vztahu k článku 1, že tento rozkaz znamená vlastně rozšíření pravomoci ředitele celního úřadu nad rámec organizačního řádu.

20. Krajský soud přezkoumal napadené 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 usoudil následovně.
21. Z obsahu správního spisu a průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalovaný v napadených rozhodnutích označil jako příjemce 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).
22. Krajský soud dříve, než přistoupil k hodnocení napadeného rozhodnutí z pohledu jednotlivých žalobních námitek, musel vzít v úvahu i námitku vznesenou žalobcem následně k datu 27. 3. 2018. Ta se dotýkala nicotnosti exekučních příkazů, kterými byla zahájena exekuce, v jejímž průběhu došlo i k rozhodnutím o částečném zastavení exekučního řízení, které je předmětem současného soudního přezkumu.
23. Krajskému soudu je z jeho úřední činnosti známo, že dne 29. 10. 2015 vydal rozsudek č.j. 31 Af 92/2014-160, v němž mimo jiné vyslovil dle ust. § 76 odst. 2 s.ř.s. nicotnost

několika rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj a mimo jiné v části výroků tohoto rozsudku označených jako XIV., XV., XVI., a XVII. vyslovil i nicotnost exekučních příkazů ze dne 6. 10. 2014, č.j. 56418/2014-550000-42, č.j. 56421/2014-550000-42, č.j. 56425/2014-550000-42 a č.j. 56427/2014-550000-42.

24. Dále z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že předmětem současného soudního přezkumu jsou rozhodnutí žalovaného o námitkách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 1. 2015. Tato rozhodnutí o částečném zastavení exekučního řízení tedy byla vydána v řízení, která byla původně zahájena exekučními příkazy ze dne 6. 10. 2014, č.j. 56418/2014-550000-42, č.j. 56421/2014-550000-42, č.j. 56425/2014-550000-42 a č.j. 56427/2014-550000-42, tedy právě těmi příkazy, které byly následně zdejší soudem označeny za nicotné. Je sice pravdou, že proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 29. 10. 2015, č.j. 31 Af 92/2014-160, byla následně žalovaným podána kasační stížnost, ta však byla odmítnuta pro opožděnost. Je tedy mimo jakoukoliv pochybnost, že vydaný rozsudek ze dne 29. 10. 2015, který vyslovuje nicotnost exekučních příkazů č.j. 56418/2014-550000-42, č.j. 56421/2014-550000-42, č.j. 56425/2014-550000-42 a č.j. 56427/2014-550000-42 je platný a rovněž i závazný. Tato skutečnost má nepochybně za následek, že rozhodnutí, která jsou vydána na základě řízení zahájeného nicotným rozhodnutím, jsou nezákonná.
25. Krajský soud tak dospěl k závěru, že žalobou napadená rozhodnutí, která zamítají námitku do rozhodnutí žalovaného o částečném zastavení exekučního řízení v daňové exekuci nařízené exekučními příkazy č.j. 56418/2014-550000-42, č.j. 56421/2014-550000-42, č.j. 56425/2014-550000-42 a č.j. 56427/2014-550000-42 jsou nezákonná, a proto je ve smyslu ust. § 78 odst. 1 zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Dospěl rovněž k závěru, že stejnou nezákonností trpí i prvoinstanční rozhodnutí o částečném zastavení exekučního řízení, a proto, v souladu s ust. § 78 odst. 3 s.ř.s., zrušil i tato rozhodnutí ze dne 11. 11. 2014, č.j. 56427-4/2014-550000-42, č.j. 56425-4/2014-550000-42, č.j. 56421-4/2014-550000-42, a č.j. 56418-4/2014-550000-42. V novém řízení je žalovaný v souladu s ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. shora vysloveným právním názorem vázán.
26. Rozhodnutí žalovaného o zamítnutí námítky proti exekučnímu příkazu příkázáním jiné peněžité pohledávky ze dne 21. 1. 2015, č.j. 4385-5/2015-550000-11, shora vzpomínanou nezákonností netrpí. Krajský soud žalobu proti tomuto rozhodnutí považuje za nedůvodnou, a proto rozhodl o jejím zamítnutí.
27. 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, který považoval v první řadě za nepochybné, že civilní judikatura se otázkou nicotnosti správních rozhodnutí nezabývá a ostatně ani zabývat nemůže. Nejvyšší správní soud tak odmítl argumentaci 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.

28. 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 problematice dotýkají. K této otázce se krajský soud podrobně vyjádřil ve svém rozsudku vedeném pod sp. zn. 31 Af 83/2014-152, kde uvedl:
29. *„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.“

30. 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. 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.
31. Dále krajský soud konstatuje, že nelze přisvědčit 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.
32. Krajský soud se dále zabýval, otázkou, zda se napadené rozhodnutí týkalo přímo činnosti organizační složky. Ze shora uvedeného nepochybně vyplývá, že daným

rozhodnutím žalovaný zamítl námitku dlužníka do exekučního příkazu vydaného Celním úřadem pro Královéhradecký kraj. Předmětný exekuční příkaz byl vydán z důvodu, že ke dni jeho vydání celní úřad evidoval u vyměřené spotřební daně za zdaňovací období srpen 2014 nedoplatek po lhůtě splatnosti ve výši 101 961 873,65 Kč. Předmětná daň byla vyměřena vykonatelným rozhodnutím. 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 celního orgánu – exekuční příkaz se nepochybně dotýkalo činnosti organizační složky, a proto i toto rozhodnutí bylo správně doručováno na adresu sídla organizační složky zahraniční osoby.

33. 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 podepsal zástupce vedoucího odboru 1 – Právní Celního úřadu pro Královéhradecký kraj, který zastupoval vedoucího odboru 1 – Právní v době jeho nepřítomnosti. Oprávnění k podpisu napadených rozhodnutí vyplývá z čl. 4.4.2 a č. 4.4.3 organizačního řádu, čl. 5 odst. 2 pravidel pro podepisování a čl. 1 delegace pravomocí a podpisová oprávnění, jímž je delegována pravomoc a podpisové oprávnění pro ředitele celního úřadu. Tento rozkaz znamená vlastně rozšíření pravomoci ředitele celního úřadu nad rámec organizačního řádu. 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. 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 jakékoliv 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.
34. Krajský soud se dále zabýval námitkou týkající se oprávnění vedoucího organizační složky jednat jménem zahraniční osoby či oprávnění celních orgánů jednat s vedoucím organizační složky, za účelem vyjasnění, 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 opět z názoru Nejvyššího

správního soudu vysloveného v rozsudku č.j. 9 Afs 214/2016-166. 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.

35. Shora prezentovaný názor krajského soudu nemůže být dle jeho názoru vyvrácen ani navrhovanými svědeckými výpověďmi vedoucího organizační složky dlužníka pana L. N., jediného člena představenstva zahraniční právnické osoby pana P. M. a předsedy dozorčí rady zahraniční právnické osoby pana Ch. H.. Z toho důvodu soud návrh žalobce na provedení těchto důkazů v průběhu nařízeného jednání zamítl. Dospěl totiž k závěru, že opora pro vyslovený závěr je dostačující v listinných důkazech nashromážděných v průběhu správního řízení.
36. 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 odpovědi celních orgánů ze dne 17. 12. 2009 uveřejněné na webových stránkách Celní správy ČR. Z dané odpovědi žalobce dovedl, 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 napadeného rozhodnutí jakoukoliv vypovídací hodnotu.

37. Krajský soud podotýká, že předmětem soudního přezkumu je exekuční příkaz přikázáním jiné peněžité pohledávky. Vydání takového rozhodnutí je proto pouze důsledkem nečinnosti žalobce. V této fázi správního řízení je již nepřipadná námitka žalobce dotýkající se otázky skladování motorové nafty pro Státní správu hmotných rezerv. Tuto námitku měl žalobce uplatnit v řízeních, která vydání exekučního příkazu předcházela.
38. Na základě těchto skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2015, č.j. 4385-5/2015-550000-11 o zamítnutí námítky proti exekučnímu příkazu přikázáním jiné peněžité pohledávky je nedůvodná, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
39. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byla odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 4 úkony právní služby po 3.100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a účast při jednání a sepsání vyjádření k rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 4 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. To vše včetně DPH. Náhradu za jízdné z Prahy do Hradce Králové a zpět soud žalobci přiznal v předcházejícím soudním řízení konaném v též den. Krajský soud uložil takto vyčíslené náklady zaplatit k rukám zástupce žalobce, neboť jde o advokáta.

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 12. dubna 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu