



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 X
insolvenčního správce dlužníka **VIKTORIAGRUPPE**
Aktiengesellschaft
(dále se sídlem Germeringer Str. 1, Krailling, Spolková republika Německo, 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 24. října 2014, č.j. 52305-4/2014-900000-302, a č.j. 52306-2/2014-900000-302

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 – zajišťovacích příkazů 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 neznamenaají, 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 nepřípustné, 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. 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. V daném případě správce daně 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 anebo pojetí důvodné obavy či nebezpečí z prodlení dle ust. § 20b zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), když správce daně byl vůči dlužníkovi nečinný.
7. 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.
8. Dále žalobce uvedl, že v odvoláních namítal nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů, pokud jde o komplexní finanční analýzy. Žalovaný sice reagoval na námitky, které žalobce v odvoláních vznesl ohledně finanční analýzy a jejich výsledků, nicméně jedná se jen o obecná tvrzení, respektive pojednání o komplexní metodě a existenci dvou odborných stanovisek. V zajišťovacích příkazech ani v žalovaných rozhodnutích ovšem není nic konkrétního ve vztahu k žalobci. Tzn., jaké konkrétní ukazatele žalovaný hodnotil, s jakými čísly pracoval, s čím je porovnával a podobně. Navíc odštěpný závod sice vykazuje jistou ekonomickou a

účetní samostatnost, nelze ovšem opominout ten fakt, že se stále jedná o jednu společnost, jeden podnik. Tudíž je nutné komplexní posouzení, nikoliv dílčí. To samo o sobě prokazuje, že správce daně pracoval pravděpodobně jen s omezenými údaji. Zajišťovací příkazy proto žalobce označil za nepřezkoumatelné.

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 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.

13. Následně k datu 23. 11. 2014 žalobce žalobní body rozšířil. V písemném podání uvedl, že rozhodnutí o registraci distributora pohonných hmoty vydal místně nepříslušný správce daně. Dlužník dále 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 registračním řízení konal Celní úřad pro Královéhradecký kraj, jsou nezákonné.
14. 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.
15. V replice k vyjádření žalovaného dlužník uvedl, že to byly celní orgány, které vydaly veškerá potřebná povolení a registrace přímo na odštěpný závod, respektive

organizační složku. Ten pak jednal s důvěrou ve správnost těchto aktů orgánů veřejné moci. Dlužníkovi tak nelze přičítat k tíži, že tyto akty jsou od počátku nicotné. Pokud žalovaný upozorňuje na případné zhoršení postavení dlužníka a na neoprávněně vykonávanou činnost, dlužník upozornil, že stejně nepříznivé následky bude mít tato skutečnost i pro orgány veřejné moci, neboť ty svým jednáním zavinily, že byly vydány akty nicotné. Upozornil rovněž, že dobrá víra nemůže zhojit skutečnost, že uvedená rozhodnutí jsou nicotná.

16. 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.“) bez nařízení jednání a ve smyslu ust. § 76 odst. 2 dané právní úpravy pak rozhodl, že rozhodnutí trpí vadami, které vyvolávají jeho nicotnost. Nejvyšší správní soud pak rozsudky zdejšího soudu na základě kasační stížnosti žalovaného zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 29. 3. 2016, sp. zn. 8 Afs 179/2015). V odůvodnění svého rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že *„Důvodným není ani tvrzení žalovaného, že na kasační stížnosti chybí elektronický podpis oprávněné úřední osoby. Kasační stížnost, stejně jako následná korespondence stěžovatele se soudem, probíhá prostřednictvím datových schránek. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17. 2. 2012, čj. 8 As 89/2011 - 31, vyslovil, že „úkon učiněný prostřednictvím datové schránky osobou oprávněnou či osobou pověřenou, která doložila své pověření, má podle § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný, proto nemusí být podepsaný elektronickým podpisem ve smyslu zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ani jej není třeba potvrzovat písemným podáním shodného obsahu či předložením jeho originálu dle § 37 odst. 2 věty druhé s. ř. s.“. Přestože soud řešil v uvedené věci účinky podání do datové schránky soudu, které učinila fyzická osoba, obdobné pravidlo se uplatní rovněž tehdy, pokud činí podání k soudu orgán veřejné moci. Ustanovení § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb. odkazuje na osoby uvedené v § 8 odst. 1 až 4. V § 8 odst. 4 je upraveno oprávnění k přístupu do datové schránky orgánu veřejné moci. Pravidlo uvedené v § 18 odst. 2 proto platí nejen tehdy, pokud provádí úkon vůči orgánu veřejné moci prostřednictvím datové schránky fyzická osoba, podnikající fyzická osoba či právnická osoba, ale též tehdy, pokud vůči orgánu veřejné moci činí úkon jiný orgán veřejné moci. Nebylo proto třeba, aby plk. Mgr. R., který jednal za stěžovatele v řízení o kasační stížnosti, opatřil podání dodané do datové schránky navíc elektronickým podpisem.“*
17. Dále uvedl, že *„Nejvyšší správní soud se již zabýval typově obdobnou situací v rozsudku ze dne 11. 2. 2016, čj. 9 Afs 289/2015 - 80. Věc se týkala týchž účastníků řízení, žalobce zastupoval stejný právní zástupce, soud se rovněž zabýval přezkoumatelností úvahy krajského soudu o nicotnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od právního názoru, který v uvedené věci vyslovil a v podrobnostech odkazuje na jeho písemné odůvodnění. I nyní je vhodné konstatovat, že nepřezkoumatelnost rozsudku je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitek, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Rovněž nicotnost rozhodnutí představuje vadu, ke které je správní soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti, tedy i bez námitek žalobce (srov. např. rozsudky Vrchního soudu v Praze ze dne 19. 12. 1997, čj. 6 A 26/95 - 29; ze dne 14. 1. 1997, čj. 7 A 185/94 - 23; ze dne 14. 4. 1995, čj. 7 A 35/95 - 16; a ze dne 25. 6. 1996, čj. 6 A 152/94 - 27). Předmětem sporu bylo, zda způsob, kterým celní orgány označily příjemce rozhodnutí, má či nemá za následek nicotnost rozhodnutí.“*

Odpověď na tuto otázku nelze učinit ani z krajským soudem obsáhle citované civilní judikatury, ani z jeho odkazu na rozhodnutí ve věci sp. zn. 5 Afs 64/2012. Civilní judikatura se nicotností správních rozhodnutí nezabývá (předmětem sporu byla právní subjektivita organizační složky, resp. označení žalovaného v civilní žalobě), a ani zabývat nemůže. ... Krajský soud kromě citace civilní judikatury a odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu neuvedl žádné jiné důvody, úvahy či argumenty k nicotnosti správního rozhodnutí. Zcela pominul otázku, jakým způsobem má být zahraniční osoba podnikající na území České republiky prostřednictvím organizační složky či odštěpného závodu označována v rozhodnutí správců daně. Nejvyšší správní soud připomíná, že § 24 daňového řádu (procesní způsobilost) stanoví, že ustanovení daňového řádu 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. 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). Ustanovení § 45 daňového řádu stanoví, že zahraniční právnické osobě se doručuje na adresu sídla pobočky nebo jiné organizační složky jejího obchodního závodu zřízené v České republice, týká-li se písemnost činnosti této pobočky nebo jiné organizační složky. Podstatnou náležitostí rozhodnutí je dle § 101 uvedeného zákona označení příjemce rozhodnutí. Teprve na základě odpovědi na tuto otázku lze následně posoudit sporné označení daňového subjektu v žalobou napadených rozhodnutích.“

18. K rozsudku Nejvyššího správního soudu podal žalobce obsáhlé písemné vyjádření. V něm uvedl, že kasační soud zúžil celou tuto problematiku na označení daňového subjektu v napadených rozhodnutích. Podle názoru žalobce takto problematiku postavení odštěpného závodu (dříve organizační složky) nelze vnímat. Žalobce je toho názoru, že tuto problematiku je třeba vnímat v širším kontextu, jako není možné izolovat veřejné právo od práva soukromého. Ostatně to dokládá judikatura samotného kasačního soudu. Znovu připomenul, že odštěpný závod (dříve organizační složka) nemá právní subjektivitu. Proto nemůže být nositelem práv a povinností, nemůže mu náležet např. vlastnické právo a nemůže být účastníkem řízení (tzn. nedostatek procesní subjektivity). Odštěpný závod zahraniční právnické osoby totiž nemá způsobilost k právním úkonům (dnes označované jako právní jednání). Skutečnost, že odštěpný závod (organizační složka podniku) není subjektem práv, platí již po desítky let. To samé platí v pracovněprávních vztazích (srov. usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 29. 7. 2003 sp. zn. 31 Odo 945/2002 a ze dne 25. 1. 2001 sp. zn. 30 Cdo 1634/2000 a usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 11. 7. 1996 sp. zn. 10 Cmo 755/1995).
19. Dále žalobce uvedl, že české právo (tedy i judikatura a právní literatura) se uplatní samozřejmě rovněž v případě, kdy zahraniční právnická osoba podniká na území České republiky. Poznamenal, že smyslem § 22 obchodního zákoníku bylo, aby zahraniční subjekt, který podle práva svého domovského státu disponuje právní osobností, podržel si tuto osobnost, i když české právo takový právní subjekt nezná. Tento přístup zachovala i nová právní úprava (§ 3024 odst. 2 občanského zákoníku), což ostatně vyplývá i z takřka shodného znění obou ustanovení. Dále žalobce uvedl, že to, že se uplatní právo české pro postavení odštěpného závodu, jehož prostřednictvím zahraniční právnická osoba podniká na území ČR, a ne právo

zahraniční právnické osoby, poměrně jednoznačně vyplývá též z ust. § 27 zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém. Pro vnitřní poměry odštěpného závodu (organizační složky) zahraniční právnické osoby pak platí právo státu, podle něhož byla zahraniční právnická osoba založena. Pro postavení odštěpného závodu navenek, tj. ve vztahu k třetím osobám, orgánům veřejné moci atp. platí právo státu, kde byl odštěpný závod zřízen. To znamená, že platí právo české, a to hmotné i procesní. Samozřejmě se shora uvedenými důsledky.

20. Žalobce konstatoval, že příslušné hmotněprávní předpisy určují, kdo je poplatníkem příslušné daně, tedy daňovým subjektem, event. (organizační) jednotkou, která vykonává činnosti uvedené v § 21 odst. 1 daňového řádu a které zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní. Takové postavení přiznává organizační složce zahraniční právnické osoby zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“) v § 4 odst. 2 písm. c), kdy takováto složka je poplatníkem daně, resp. daňovým subjektem ve smyslu § 20 odst. 2 daňového řádu. V § 17 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) se hovoří o právnické osobě jako o poplatníkovi, tedy daňovém subjektu. Tam patří i zahraniční právnická osoba jako daňový nerezident ve smyslu § 17 odst. 4 dané právní úpravy. V § 39a odst. 2 uvedeného předpisu je následně stanovena povinnost této zahraniční právnické osobě, aby v případě vzniku své provozovny na území ČR podala přihlášku k registraci k dani z příjmů. Totéž musí učinit, jakmile obdrží povolení nebo získá oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, vydané orgánem veřejné moci. Současně je tato osoba povinna podat přihlášku své pokladny, tj. plátcovy pokladny a určit osobu, která je oprávněna za tuto pokladnu jednat jejím jménem. Tato plátcová pokladna pak vykonává činnosti, které jsou uvedeny v zákoně o daních z příjmů (např. § 38h odst. 15, kde je v poznámce pod čarou 39g/ uveden odkaz přímo na § 21 daňového řádu). V těchto případech hmotněprávní předpisy, konkrétně zákon o dani silniční a zákon o daních z příjmů, pro účely správy daně silniční a daně z příjmů takovéto jednotce svěřují určitá práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní, a to v pozici poplatníka (daň silniční) nebo plátcovy pokladny (daň z příjmů). Zcela jinak je tomu ale v případě spotřebních daní, což je posuzovaný případ. Plátcem spotřební daně je výlučně právnická nebo fyzická osoba za podmínek uvedených v § 4 zákona o spotřebních daních. Tato osoba je pak také povinna se registrovat jako plátce spotřební daně. V § 44 této právní úpravy je uvedeno, kdo je plátcem spotřební daně z minerálních olejů. Opět se uvádí právnické a fyzické osoby. V § 3 písm. h) zákona o spotřebních daních je uvedeno, že provozovatelem daňového skladu je právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu; provozovatel daňového skladu je daňovým subjektem. Pokud zákon o spotřebních daních pak na některých místech používá pojem obchodní závod nebo jeho část tvořící samostatnou organizační složku (§ 9 odst. 4) či pojem organizační složka obchodního závodu zahraniční osoby v České republice, je-li zřízena (§ 134zc odst. 2 písm. c/), činí tak jen v souvislosti s povinnostmi plátce daně (tedy právnické nebo fyzické osoby, která vystupuje v pozici daňového subjektu), nikoliv s povinnostmi této složky (tato jako daňový subjekt nebo plátce daně či poplatník nevystupuje). Zákon o spotřebních daních totiž žádné postavení, resp. práva a povinnosti takovéto jednotce nepřiznává ani její postavení zvlášť neupravuje. Z pohledu spotřebních daní (tj. hmotného práva)

tato jednotka není subjektem způsobilým k právům a povinnostem. To má samozřejmě dopad do procesní způsobilosti ve smyslu § 24 zákona o spotřebních daních. Jestliže této jednotce daňový zákon nesvěřuje výkon práv a povinností osoby zúčastněné na správě daní, nemůže být nadána procesní způsobilostí ve smyslu daňového řádu pro účely správy spotřebních daní. V tomto případě je vždy nositelem práv a povinností přímo zahraniční právnická osoba jakožto daňový subjekt a plátce v jedné osobě. Dále žalobce uvedl, že ust. § 240 daňového řádu je nelogické a vnitřně rozporné. V odst. 1 totiž hovoří o zániku právnické osoby s právním nástupcem. Ovšem odštěpný závod není právnickou osobou. Přitom odst. 2 nelze vykládat izolovaně, tj. bez spojení s odst. 1 § 240 daňového řádu. Snad by bylo možné užít odst. 2 písm. c). To ovšem není případ spotřebních daní, kdy odštěpný závod nemá postavení plátcovy pokladny, případně jiné jednotky, které by daňový zákon svěřil nějaká práva a povinnosti, čímž by jí náležel výkon práv a povinností osoby zúčastněné na správě daní.

21. Žalobce vyslovil přesvědčení, 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. Z tohoto pohledu je třeba nazírat na svéprávnost, tedy způsobilost k právnímu jednání i ve veřejném právu, tzn. i v právu daňovém. Ostatně daňové právo toto respektuje. Procesní způsobilostí v daňovém právu je nadán pouze ten subjekt, který daňové právo označuje za daňový subjekt, poplatníka nebo plátce daně. Jen takovému subjektu pak náleží výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní.
22. Žalobce měl za to, že ustálená judikatura, kterou přesně specifikoval, vytvářená po dobu posledních více než dvaceti let, 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). 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. Nejvyššího správního soudu, příp., v níž na tento rozsudek opakovaně odkazoval v souvislosti s vymezením nicotnosti rozhodnutí týkajícího se správy daní. Žalobce v této souvislosti namátkou odkázal na rozsudky kasačního soudu ze dne 15. 12. 2005, č.j. 1 Afs 130/2004-90, ze dne 15. 12. 2005, č.j. 1 Afs 9/2005-74, ze dne 12. 1. 2006, č.j. 1 Afs 6/2005-65, ze dne 15. 5. 2007, č.j. 2 Afs 175/2006-89, ze dne 29. 11. 2007, č.j. 5 Afs 75/2007-161, či ze dne 16. 4. 2014, č.j. 1 As 27/2014-31 (tento rozsudek byl již vydán podle nové právní úpravy, tj. daňového řádu). V usnesení rozšířeného senátu kasačního soudu ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 76/2007-48 je pak citována definice nicotnosti z rozsudku kasačního soudu č.j. 6 A 76/2001-96, následně kasační soud citoval definici nicotnosti dle § 77 s.ř. a v odst. 58. Byť § 105 odst. 2 daňového řádu vymezuje nicotnost rozhodnutí pouze třemi případy, nejedná se tedy o výčet konečný, tak jako se nejedná o výčet konečný v případě nicotnosti rozhodnutí dle § 77 odst. 1 a 2 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (správní orgán nebyl vůbec věcně příslušný nebo rozhodnutí trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za

rozhodnutí správního orgánu). V obou případech nejde o výčty taxativní, když judikatura (týkající se práva správního i daňového, viz výše) dovozuje další případy nicotnosti, mezi nimi rovněž uložení povinnosti nebo přiznání práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje. Pokud je „běžné“ správní rozhodnutí nicotné z toho důvodu, že jeho adresátem (jakož i adresátem veškerých předchozích úkonů správního orgánu) je organizační složka zahraniční právnické osoby (tj. věc, nikoliv subjekt práva), obdobně musí být právně hodnoceno i rozhodnutí týkající se správy daní. I takové rozhodnutí tak je a musí být orgány soudní moci prohlášeno za nicotné. V opačném případě by soudy selhaly ve svém poslání poskytovat ochranu základním právům a svobodám, jak stanoví čl. 4 Ústavy.

23. Žalobce znovu upozornil, že po dobu posledních více než dvaceti let judikatura jednoznačně hovořila tak, že rozhodnutí orgánu veřejné správy, jehož adresátem bylo něco, co není osobou v právním smyslu, je nicotné. Žalobce je přesvědčen o tom, že tato judikatura musí být respektována a nelze se od ní odchýlit.
24. 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.
25. Vázán vysloveným názorem Nejvyššího správního soudu přistoupil krajský soud znovu k přezkoumání shora uvedených napadených rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního 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.
26. 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 úprava 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. 2Afs 40/2004.

27. 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.
28. Posouzením žalobních námitek v kontextu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu 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.
29. 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 vzniklá 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 činnosti této složky, samo o sobě nevzbuzuje žádné pochybnosti v tom, komu vznikají práva či povinnosti, a není ani možné hovořit o tom, že rozhodnutí je adresováno non-subjektu, který vůbec neexistuje. Nejvyšší správní soud 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. h) 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).“

30. 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.“

31. 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.“
32. 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.“
33. 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 námitky 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 relevance 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 nevylučoval.“

34. 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 námitok 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).“

35. 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.

36. 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.
37. Žalovaný před jednáním předložil soudu Organizační řád Celní správy České republiky a Podpisový řád Generálního ředitelství cel a uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí podepsal ředitel odboru 30 – Právního Generálního ředitelství cel, který je oprávněn k podpisu všech dokumentů v rámci jím řízeného odboru. Žalovaný měl tedy za prokázané, že rozhodnutí žalobou napadené podepsala oprávněná osoba. Dále předložil 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. Žalovaný taktéž předložil znalecky posudek předložený žalobcem v řízení vedeném u Obvodního soudu pro Prahu 1 sp.zn. 22 C 52/2017, ze kterého vyplývá, že motorová nafta skladovaná v areálu žalobce v Chlumci nad Cidlinou sloužila k běžné obchodní činnosti žalobce, neboť neměla parametry pohonné hmoty skladované jako motorová nafta pro státní hmotné rezervy pro SSHR, neboť zde byla přimíchána biosložka. Nejednalo se tedy o skladování pohonných hmot pro SSHR, jak se snaží tvrdit žalobce.

38. V písemném vyjádření ze dne 9. 3. 2018 žalobce uvedl, že zajišťovací příkazy 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 zajišťovacích příkazů, 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 výroku zajišťovacích příkazů a jejich odůvodnění, kde se výslovně uvádí, že odštěpný závod je daňovým subjektem a odštěpný závod je provozovatelem daňových skladů. Ze zajišťovacích příkazů dokonce vyplývá, že zahraniční právnická osoba je zřizovatel, ovšem daňovým subjektem je organizační složka. 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 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.
39. 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.

40. 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

právnícké osoby Costra Ltd., kterou pořídil na daňovém portále Finanční správy ČR, konkrétně v registru plátců DPH.

41. 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.
42. Při nařízeném jednání dne 15. 3. 2018 zástupce žalobce za stěžejní označil námitku, dle níž zajišťovací příkazy byly nepochybně vydány a směřovaly na organizační složku žalobce. Připomenul ustanovení § 101 odst. 3 a § 103 daňového řádu. Pověřená pracovnice žalovaného vyslovila přesvědčení, že napadená rozhodnutí nejsou nicotná, neboť nenaplnňují podmínky ust. § 105 daňového řádu. Nepřesné označení subjektu v rozhodnutí nevzbuzuje pochybnost o tom, komu byly práva a povinnosti ukládány. K samotným důvodům vydání zajišťovacích příkazů pak zaměřila pozornost na odůvodněnou obavu celního úřadu. Konstatovala, že tento úřad se pokoušel jednat s vedoucím organizační složky, byla zpracována i finanční analýza. Zdůraznila však, že ani v současné době, kdy žalobce je v insolvenčním řízení, není schopen dostát svým povinnostem. Obava, že daň nebude moci být vymožena, která vznikla před téměř třemi lety, byla tedy dozajista odůvodněna. Dále uvedla, že nepochybně, že žalobce zajišťoval uskladňování olejů pro Správu státních hmotných rezerv. Současně je však nepochybné, že dále probíhal prodej a nákup, tedy běžná obchodní činnost, při níž docházelo k uvolňování zboží do volného daňového oběhu. Zástupce žalobce žádal, 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 nežádal. K návrhu soud konstatoval důkazy uvedené pod č. 1,2,3,5,6. 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 navrhuje, aby byl proveden důkaz spisovým materiálem obsaženým na CD, kde by bylo demonstrováno, že napadené rozhodnutí bylo podepsáno v souladu se zákonem o elektronickém podpisu. Dále navrhuje provést důkaz znaleckým posudkem č.

2/1/2017. Soud provedl důkaz dohodou o narovnání a znaleckým posudkem č. 2/1/2017. Pověřená pracovnice žalovaného následně na spisovém materiálu obsaženém na CD nosiči demonstrovala, že napadené rozhodnutí bylo podepsáno v souladu se zákonem o elektronickém podpisu. V reakci na provedené důkazy zástupce žalobce navrhl provést výslech jednatele organizační složky pana L. N. za účelem vyjasnění, jakým způsobem byla nafta pro státní hmotné rezervy uskladňována. Návrh na provedení výslechu pana L. N. soud zamítl, neboť měl za to, že okolnosti věci jsou vyčerpávajícím způsobem seznatelné z listinných důkazů. Zástupce žalobce dále žádal provedení důkazů, které konstatoval na str. 8 svého vyjádření ze dne 9. 3. 2018, které soudu následně v listinné podobě předložil. Rovněž tak žádá provedení důkazu rozhodnutím o registraci žalobce ke spotřební dani. Soud navrhané důkazy provedl.

43. Před vyhlášením rozhodnutí zaslal žalobce krajskému soudu další vyjádření dotýkající se skladování motorové nafty pro Správu státních hmotných rezerv.
44. 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.
45. 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).
46. Krajský soud se znovu začal zabývat jednotlivými žalobními námitkami a to ve smyslu právních názorů Nejvyššího správního soudu vyslovených jednak v jeho rozsudku č.j.8 Afs 179/2015-47 a dále i v rozsudku č.j.9 Afs 214/2016-166, které jsou pro dané řízení závazné.
47. 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 rozsudku č.j. 8 Afs 179/2015-47. Ten 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.

48. 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:
49. *„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 ji 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. stálé 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.“

50. 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.
51. 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.

52. 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 zajišťovacích příkazů vydaných Celním úřadem pro Královéhradecký kraj, které celní orgán vydal po zjištění, že dlužník ani na výzvu neuhradil nedoplatek na spotřební dani a rovněž ani nedoplatek na dani u Specializovaného finančního úřadu. Z těchto důvodů bylo u dlužníka zahájeno řízení ve věci odnětí povolení k provozování daňového skladu. 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 – zajišťovací příkazy se nepochybně dotýkaly činnosti organizační složky, a proto i tato rozhodnutí byla správně doručována na adresu sídla organizační složky zahraniční osoby.
53. 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 ředitel odboru 30 – právního Generálního ředitelství cel, který je dle čl. 11 podpisového řádu a čl. 4.4.2 organizačního řádu oprávněn k podpisu všech dokumentů v rámci jím řízeného odboru. 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 podepsal vedoucí odboru 3 – Daňového, který vykonává správu daní (čl. 11.3.10). 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

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.

54. 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, oddíl 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.

55. 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.
56. Krajský soud označil za nedůvodnou rovněž námitku žalobce dotýkající se postupu správce daně při zajištění daně. 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 – zajišťovací příkazy. 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.
57. 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.
58. Krajský soud podotýká, že předmětem soudního přezkumu jsou zajišťovací příkazy, k jejich vydání přistoupil celní úřad na základě zjištění, že dlužník neuhradil ani na výzvu daňové nedoplatky na spotřebních daních a rovněž i nedoplatky u Specializovaného finančního úřadu. V této fázi správního řízení je již nepřípadná námitka žalobce dotýkající se otázky skladování motorové nafty pro Státní správu hmotných rezerv. Pokud se žalobce domáhá v daném případě aplikace ust. § 58 odst. 6 zákona o spotřebních daních, nelze než konstatovat, že toto ustanovení není možno jakkoliv zohlednit v případě vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu a § 20b zákona o spotřebních daních. Stanovení výše zajištění daně bylo totiž předmětem správních řízení, která samotnému vydání zajišťovacích příkazů nutně předcházela. A právě v těchto řízeních by eventuálně bylo možno pro danou žalobní námitku spatřovat uplatnění.

59. K věci dále krajský soud konstatuje, že celní orgány splnily zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Předmětem sporu v posuzované věci je rovněž zákonnost výše specifikovaných zajišťovacích příkazů. Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, podle nějž *„je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“* Krajský soud předesílá, že institut zajišťovacího příkazu je jedním z instrumentů obsažených v daňovém řádu, jejichž účelem je zajištění zatím nesplatné nebo nestanovené daně. Při aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu musí správce daně, respektive žalovaný v řízení o odvolání, předložit přesvědčivé důvody zajištění finančních prostředků daňového subjektu. Zajišťovací příkaz je nejzazším a operativním prostředkem při správě daní. Kdykoli k němu správce daně přistupuje, musí bedlivě vážit, zda není možno dosáhnout účelu řádného výběru daní jinými prostředky. Musí být přitom zřejmé, že nedobrá ekonomická situace daňového subjektu ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolává odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně [viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 – 26, a ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31. Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu.
60. V napadených rozhodnutích žalovaný podrobně popsal, co vyvolalo u celního úřadu odůvodněnou obavu, že dosud nestanovená spotřební daň za zdaňovací období srpen 2014 a září 2014 bude v době její vymahatelnosti nedobytná. Jednalo se o tyto okolnosti: 1. dlužník ani na výzvu neuhradil splatnou spotřební daň za zdaňovací období červenec 2014, 2. dlužník má evidován nedoplatek v řádech desítek milionů u Specializovaného finančního úřadu, 3. dlužník neplní termíny předkládání potřebných dokumentů, 4. u dlužníka bylo zahájeno řízení ve věci odnětí povolení k provozování daňového skladu, 5. nemovitě věci ve vlastnictví dlužníka jsou zatíženy zástavním právem, 6. dlužník byl na základě zprávy o provedení komplexní finanční analýzy shledán finančně nestabilním. Z napadených rozhodnutí je tak zřejmé, že obava, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, byla ze strany celního orgánu odůvodněná. Obavy uvedené pod body 1. až 5. jsou natolik dostačující, že nemohou být vyvráceny námitkou žalobce ohledně obecných údajů uvedených ve Zprávě o provedení komplexní finanční analýzy. Uvedenou námitku lze sice považovat za důvodnou, nicméně ve světle ostatních argumentů za zcela nepodstatnou a neschopnou vyvrátit odůvodněnost obavy celního úřadu.
61. Krajský soud se ve vazbě na shora uvedené nemohl rovněž přiklonit k žalobní námitce, dle níž v dané situaci nelze hovořit o prokázání či neprokázání, doložení či nedoložení anebo pojetí důvodné či nedůvodné obavy, když správce daně byl vůči dlužníkovi nečinný. 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 (viz odst. 87 rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 214/2016-166).

62. Krajský soud závěrem konstatuje, že žalobní námitky vznesené v žalobách vedených pod sp. zn. 31 Af 89/2014, sp. zn. 31 Af 11/2015 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.
63. 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.
64. 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