



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobce: **M.M.**
insolvenční správce dlužníka V., A.
zastoupený JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem
sídlem Šaldova 34/466, Praha 8

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.4.2015, č.j. 10170/15/5100-41459-711232,

takto:

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

Odůvodnění:

- 1 Žalobce se podanou žalobou domáhal prohlášení nicotnosti, eventuálně prohlášení nezákonnosti v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného ze dne 10.4.2015, č.j. 10170/15/5100-41459-711232, (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 7.10.2014, č.j. 212279/14/4000-27900-107911, o opravě zřejmých nesprávností (dále též „prvostupňové rozhodnutí“ nebo „opravné rozhodnutí“), kterým bylo opraveno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem ze dne 16.9.2014, č.j. 195405/14/4000-27901-107540 (dále též „rozhodnutí o zřízení zástavního práva“) podle ust. § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) s použitím ust. § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen občanský zákoník) na základě vyměření DPH ve výši 80.839.160 Kč. Vedle zrušení napadeného rozhodnutí se žalobce domáhá i zrušení opravného rozhodnutí. Má za to, že na soudní přezkum napadeného rozhodnutí se nevztahuje výlučka dle ust. § 70 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.), neboť žalobou napadeným rozhodnutím se opravuje rozhodnutí, které není ze soudního přezkumu vyloučeno (rozhodnutí o zřízení zástavního práva).

- 2 Žalobce vysvětlil, že je insolvenčním správcem dlužníka – společnosti V. A., která je zahraniční právnickou osobou podnikající na území České republiky prostřednictvím organizační složky - odštěpného závodu dle nového občanského zákoníku – V. A., organizační složka, v oblasti pohonných hmot. Dále uvedl, že katastrální úřad pro Královéhradecký kraj, Katastrální pracoviště Hradec Králové rozhodnutím ze dne 2.3.2015 č.j. V-15215/2014-602 návrh na vklad zástavního práva na základě rozhodnutí o zřízení zástavního práva zamítl.
- 3 Vůči napadenému rozhodnutí žalobce vznesl celkem sedm žalobních námitek.
- 4 Z napadeného rozhodnutí podle žalobce vyplývá, že žalovaný nepovažuje za daňový subjekt dlužníka, ale odštěpný závod, o čemž svědčí i jiná rozhodnutí žalovaného o zřízení zástavního práva včetně návrhu na vklad. Finanční orgány tak fakticky vždy jednaly a jednají s odštěpným závodem, o čemž dále svědčí i registrace odštěpného závodu jako daňového subjektu. Odštěpný závod však nemůže být z důvodu nedostatku právní subjektivity nositelem práv a povinností, nemůže mu náležet například vlastnické právo a nemůže být účastníkem řízení (nedostatek procesní subjektivity). Tento závěr žalobce opírá o judikaturu Nejvyššího soudu i Nejvyššího správního soudu. Jelikož řízení s odštěpným závodem není možné vést, jakékoli rozhodnutí vzešlé z řízení je proto nicotné. Odštěpný závod nemůže v tomto případě vystupovat ani jako plátcova pokladna dlužníka – zahraniční právnické osoby, s čímž počítají některé zákony. V této souvislosti musí správce daně komunikovat, doručovat a jednat výlučně se zahraniční právnickou osobou, k čemuž nedošlo. Toto dokazují písemnosti správce daně ve věci žádosti o prodloužení lhůty při posečkání úhrady daně. Navíc zástupčí oprávnění prokuristy ani vedoucího odštěpného závodu se netýká všech věcí, nemohou vystupovat tam, kde odštěpný závod neplní funkci plátcovy pokladny. Došlo proto rovněž k porušení zásady zákonnosti a šetření práv a právem chráněných zájmů, spolupráce a poučovací povinnosti (ust. § 5, § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu).
- 5 V rozhodnutí o zřízení zástavního práva není uvedeno, kdo je dlužníkem – zda zahraniční osoba či odštěpný závod. Žalovaný směšuje i pojmy jako daňový subjekt, daňový dlužník a

vlastník předmětných nemovitostí, což činí rozhodnutí rozporné, nepřezkoumatelné a nezpůsobilé mít vůči příslušnému subjektu jakékoli právní účinky.

- 6 Podobně z rozhodnutí o zřízení zástavního práva není jasné, kdo je vlastníkem nemovitostí, neboť není zřejmé, zda je jako vlastník označen dlužník, nebo jeho organizační složka. Do doby vyjasnění vlastnictví nelze k dotčeným nemovitostem zřídit zástavní právo.
- 7 Rovněž nemohlo dojít k platnému vzniku zástavního práva, neboť to vzniká doručením rozhodnutí dlužníkovi. Mělo tedy být doručováno též zahraniční právnické osobě, což se nestalo.
- 8 Specializovaný finanční úřad nebyl věcně a místně příslušný k vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva. V této souvislosti žalobce odkázal na ust. § 11 zákona č. 456/2011 Sb. o finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), přičemž dle jeho názoru je příslušným Finanční úřad pro hl. m. Prahu podle ust. § 12 téhož zákona.
- 9 Rozhodnutí byla pravděpodobně podepsána osobou neoprávněnou. V této souvislosti žalobce odkázal na organizační řád a strukturu Finanční správy ČR. Rozhodnutí jsou tedy nezákonná či dokonce nicotná, případně došlo k porušení procesních předpisů, neboť žalovaný v odvolacím řízení prováděl dokazování spočívající v doplnění důkazů o příslušný podpisový řád, s nímž však žalobce neseznámil, přestože šlo o nový důkaz, který ani není veřejně přístupný.
- 10 Napadené i opravné rozhodnutí jsou nicotná, eventuálně nezákonná i proto, že zástavní právo, které bylo rozhodnutími zřízeno, nevzniklo, neboť příslušný katastrální úřad návrh na jeho vklad zamítl. V této souvislosti žalobce cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které má soud přihlížet i k okolnostem, které nastaly až po vydání prvoinstančního, resp. odvolacího rozhodnutí – v případě žalobce tedy zamítnutí návrhu na vklad.
- 11 Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a setrval na svých závěrech z napadeného rozhodnutí, na něž odkázal. Upozornil, že žalobce svou argumentací rozporuje především zákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva, relevantní však je pouze to, zda správce daně a žalovaný postupovali v souladu s procesním předpisem, kterým je zakotven institut opravy zřejmých nesprávností, a zda při řízení nedošlo k nezákonnému zásahu do práv žalobce. Žalovaný shrnul, že v rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo při specifikaci zástavy pod označením pořadí 004 chybně uvedeno parcelní číslo jednoho z pozemků, k němuž bylo zástavní právo zřizováno. Došlo pouze k záměně jednoho ze šesti znaků, jimiž je parcela označena, když označení parcely dle katastrálního území, čísla listu vlastnictví, uvedené výměry, druhu a způsobu využití byly uvedeny správně a v opravném rozhodnutí nebyly změněny. Označený pozemek tak zůstal jednoznačně ztotožnitelný. Nejednalo se tedy o chybu takové povahy, že její oprava změnila vlastní skutková zjištění nebo již

provedené právní hodnocení, přičemž právě z těchto hledisek na institut opravy zřejmých nesprávností pohlíží soudní judikatura.

- 12 K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný uvedl, že dle něj je ze spisového materiálu zřejmé, že příjemcem napadených rozhodnutí byla zahraniční právnická osoba. Do výroku rozhodnutí je třeba uvést údaj o vlastníkově dle katastru nemovitostí, přičemž nepřesný, resp. chybný zápis v katastru nemovitostí nemůže být kladen k tíži žalovaného. Jako příjemce rozhodnutí však byla správně uvedena zahraniční právnická osoba. Důvodem k označení daňového subjektu v návrzích na vklad vlastnického práva byla standardizovaná podoba formuláře katastrálního úřadu, není zde proto například uváděno DIČ. Rovněž rozsah pro název právnické osoby je ve formuláři omezující, nebylo zde proto možné uvést celé označení. Došlo proto k označení zahraniční osoby a sídla organizační složky, což odpovídá zápisu v katastru nemovitostí. Jedná se sice o nesprávnost v označení subjektu, šlo však o návrh vůči katastrálnímu úřadu. Pokud jde o registraci subjektu, přidělené DIČ se týká daňového subjektu, tedy zahraniční osoby. Nesprávné uvedení sídla v rozhodnutí o registraci představuje nepřesnost, která nemá za následek nezákonnost či nicotnost rozhodnutí. Žalovaný nepovažoval odštěpný závod žalobce ani za plátcovu pokladnu, neboť daňovým subjektem pro něj byla vždy zahraniční osoba. V případě označení daňového subjektu ve věci prodloužení lhůty při posečkání úhrady daně skutečně došlo k formálnímu pochybení, nicméně toto nedosahuje takové intenzity, aby způsobilo nicotnost, když daňový subjekt je správně identifikován DIČ a rozhodnutí bylo navíc doručeno zmocněnci daňového subjektu. Tvzení žalobce ve věci posečkání úhrady daně nemají žádnou spojitost s žalobou napadenými rozhodnutími, průběh řízení byl irelevantní. Tvzení žalobce ohledně porušení zásad daňového řízení je neurčité, neboť není zřejmé, v čem toto žalobce spatřuje. Daňovým subjektem je vždy zahraniční osoba, z důvodu precizace však v rozhodnutí může být též uveden odštěpný závod. Žalovaný rovněž nesměšuje pojmy jako daňový subjekt, dlužník a vlastník, zahraniční osoba má všechna tato postavení. Zástavní právo vzniká dle ust. § 170 odst. 4 daňového řádu doručením rozhodnutí příslušnému katastrálnímu úřadu, k čemuž došlo dne 16.9.2014. Toto rozhodnutí bylo doručeno i zahraniční právnické osobě prostřednictvím zmocněnce. Zástavní právo proto vzniklo platně. Specializovaný finanční úřad byl věcně i místně příslušný s ohledem na ust. § 11 odst. 2 písm. a) zákona o finanční správě, resp. na základě rozhodnutí o změně místní příslušnosti ze dne 19.1.2012. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by podpisový řád byl novým důkazem, neboť podpisový řád je danou skutečností, kterou daňový subjekt nemůže svým vyjádřením ani jiným důkazním prostředkem nijak zvrátit podpisová oprávnění v něm stanovená. Žalobou napadení i prvostupňové rozhodnutí podepsaly oprávněné úřední osoby v souladu s podpisovým řádem. Návrh na vklad zástavního práva katastrálním úřadem byl skutečně zamítnut, nicméně to nemá vliv na zákonnost či dokonce nicotnost rozhodnutí, když zástavní právo vzniklo v souladu s ust. § 170 odst. 4 daňového řádu doručením katastrálnímu úřadu, avšak nemá účinky vůči třetím osobám (nebylo zavkládáno).
- 13 Z obsahu spisového materiálu vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti:

- 14 Dne 16.9.2014 Specializovaný finanční úřad rozhodl o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem dlužníka k zajištění částky (nesplněné povinnosti) ve výši 80.839.160 Kč, přičemž jako vlastník nemovitostí byl v rozhodnutí specifikován odštěpný závod, jako daňový subjekt byla v rozhodnutí uvedena zahraniční osoba a dále zde byl uveden i její odštěpný závod včetně sídla. V rozhodnutí bylo rovněž uvedeno DIČ: a IČO: . Na straně 6 rozhodnutí o zřízení zástavního práva je jako zástava označena parcela v katastrálním území Lišice, list vlastnictví: 242, KN 356/64 o výměře 45 m², druh pozemku: ostatní plocha, způsob využití: manipulační plocha, způsob ochrany: není uveden.
- 15 Rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 7.10.2014 č.j. 212279/14/4000-27900-107911 Specializovaný finanční úřad opravil rozhodnutí o zřízení zástavního práva tak, že text „KN 356/64“ nahradil textem „KN 356/14“, v ostatním zůstalo rozhodnutí nezměněno, tj. jako vlastník nemovitostí byl specifikován odštěpný závod, jako daňový subjekt byla uvedena zahraniční osoba a dále zde byl uveden i její odštěpný závod včetně sídla, rovněž bylo uvedeno DIČ: a IČO: .
- 16 K odvolání proti opravnému rozhodnutí rozhodl žalovaný dne 10.4.2015 pod č.j. 10170/15/5100-41459-711232 tak, že odvolání zamítl a opravné rozhodnutí potvrdil. K námitce ohledně absence právní subjektivity a procesní způsobilosti osoby, vůči níž bylo rozhodnutí vydáno, žalovaný konstatoval, že se jedná o typickou námitku nicotnosti, kterou se zabýval již v rámci samostatného řízení o podnětu žalobce, přičemž shledal, že nejsou splněny podmínky nicotnosti rozhodnutí dle daňového řádu. Daňovým subjektem je vždy zahraniční právnická osoba, odštěpný závod nemá právní osobnost a tuto nezískává ani zápisem do obchodního rejstříku, neboť takto dochází pouze ke konstituování samostatné organizační složky zahraniční osoby, tedy nemůže být ani subjektem práv a povinností v daňovém řízení. Jako příjemce rozhodnutí byla proto označena zahraniční osoba, pro úplnou precizaci byl dále uveden i její odštěpný závod. Příjemce napadeného rozhodnutí byl proto přesně a jednoznačně označen. I v rozhodnutí o registraci k dani ze dne 9.3.2012 byl příjemce označen v podstatě totožně. K námitkám ohledně řádného a včasného plnění daňových povinností a ukončení podnikatelské činnosti žalovaný uvedl, že jsou bez významu ve vztahu k napadenému rozhodnutí. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce nezákonnosti z důvodu možného podepsání rozhodnutí neoprávněnou osobou, neboť osoba vedoucího byla k podpisu rozhodnutí oprávněna na základě čl. 24 odst. 1 písm. f) Podpisového řádu Finanční správy ČR a čl. 18 odst. 1 písm. b) Podpisového řádu SFÚ.
- 17 Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před příslušnými orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (ust. § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.), ve znění pozdějších předpisů).
- 18 Podle ust. § 104 daňového řádu správce daně opraví zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí opravným rozhodnutím.

- 19 Podle ust. § 65 odst. 1 s.ř.s. kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen "rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.
- 20 Rozhodnutí o opravě zřejmých omylů vydané dle daňového řádu je rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s.ř.s., neboť má hmotněprávní účinky a podléhá tak soudnímu přezkumu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2010 č.j. 1 Afs 102/2010-48).
- 21 Rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností podle ust. § 104 odst. 1 daňového řádu lze vydat, je-li nutné odstranit chyby, kterých se správní orgán dopustil ve vydaném rozhodnutí, tedy opravy různých méně významných překlepů a zkomolenin, opravy dat a rodných čísel, ale také opravy početních chyb. Nemůže jím však dojít ke změně vlastních, opravovaným rozhodnutím stanovených, práv a povinností.
- 22 Opravným rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu došlo k nápravě chyby v psaní, kde ve výrokové části meritorního rozhodnutí, v textu označujícím jednu z mnoha tam specifikovaných nemovitostí, bylo místo správného čísla pozemkové parcely 356/14 uvedeno nesprávné číslo 356/64. Předmětná chyba je doložitelná porovnáním s údaji ze správního spisu (návrh na vklad práva od katastru nemovitostí ze dne 7.10.2014) a mimo to též s údaji katastrálního úřadu, které jsou veřejně přístupné.
- 23 Žalobce však proti samotné opravě rozhodnutí, její správnosti a důvodům opravy nebrojil. Žalobní námitky se týkají nedostatečného odlišení daňového subjektu a odštěpného závodu, nejasnosti při označení dlužníka či vlastníka nemovitostí, doručování, příslušnosti správce daně, oprávnění úřední osoby k podpisu rozhodnutí a tzv. nezavkládání zástavního práva do katastru nemovitostí. Námitky jsou zcela (doslova) totožné s námitkami vznesenými žalobcem k rozhodnutí o zřízení zástavního práva a rozhodnutí žalovaného o odvolání. O nich Městský soud v Praze rozhodl na základě podané žaloby rozsudkem ze dne 20.3.2018 č.j. 6 Af 40/2015-37, který nabyl právní moci dne 21.3.2018. Závěry v něm uvedenými lze argumentovat též při přezkumu napadaného rozhodnutí. Soud proto cituje z rozsudku ze dne 20.3.2018 č.j. 6 Af 40/2015-37:
- 24 „V první žalobní námitce žalobce uvádí, že rozhodnutí jsou nicotná, neboť žalovaný za daňový subjekt považoval odštěpný závod, s nímž také vždy jednal a komunikoval, odštěpný závod však nemá právní subjektivitu, nemůže být účastníkem řízení. Odštěpný závod v dané věci nemohl vystupovat ani jako plátcova pokladna dlužníka – zahraniční osoby, s čímž počítají některé zákony, a vykonávat práva a povinnosti daňového subjektu. Navíc zástupčí oprávnění prokuristy ani vedoucího odštěpného závodu se netýká všech věcí, nemohou vystupovat tam, kde odštěpný závod neplní funkci plátcovy podklady. To mají dokazovat například i výroky dalších rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 7.1.2015, č.j. 261007/14/4000-50715-107911 a č.j. 261092/14/4000-50715-107911, v jejichž výroku je ve vztahu k nemovitostem uveden odštěpný závod jakožto vlastník, potažmo rozhodnutí o „přeregistraci“ k dani ze dne 9.3.2012, když DIČ patří opět odštěpnému závodu. Rovněž to mají dokazovat písemnosti správce daně ve věci

posečkání úhrady daně.

- 25 *Daňový řád uvádí konkrétní důvody nicotnosti ve svém ust. § 105. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení 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. Již z uvedeného je tedy zřejmé, že nicotnost rozhodnutí způsobují jen ty nejzávažnější vady rozhodnutí (srov. například rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2005, č.j. 6 A 76/2001-96, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11.2007, č.j. 5 Afs 75/2007-161).*
- 26 *Ve vztahu k subjektivitě organizační jednotky (odštěpného závodu) soud nejprve konstatuje, že daňovým subjektem může být právnická osoba, přičemž za právnickou osobu nelze považovat její organizační složku (odštěpný závod).*
- 27 *Dle ust. § 502 občanského zákoníku je obchodní závod organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu.*
- 28 *Dle ust. § 503 občanského zákoníku je pobočka část závodu, přičemž je-li pobočka zapsána do obchodního rejstříku, jedná se o odštěpný závod; to platí i o jiné organizační složce, pokud o ní jiný právní předpis stanoví, že se zapíše do obchodního rejstříku.*
- 29 *Organizační složka je tedy pouze určitou částí obchodního závodu podnikatele. Organizační složka obchodního závodu tedy nemá právní osobnost. Odštěpným závodem je pak jen taková organizační složka, která je zapsána v obchodním rejstříku. Užívá-li se tedy pojmu „organizační složka“, lze jím rozumět vedle jiných druhů organizačních složek také odštěpný závod.*
- 30 *Soud dále doplňuje, že daňový řád přiznává v některých případech organizační složce zahraniční právnické osoby určitá procesní práva (viz například ust. § 21, § 24 odst. 3 a 6, § 45 odst. 1 daňového řádu). Tímto ji vyjímá z rámce osob bez právní subjektivity a procesní způsobilosti, kam ji naopak začleňuje civilní právo (viz rovněž judikatura uváděná žalobcem). Také některé hmotněprávní daňové předpisy (zákon o daních z příjmů, zákon o dani silniční) přiznávají organizační složce pozici, která jde nad rámec jejího procesního postavení a dokonce ji někdy staví do pozice daňového subjektu, osoby zúčastněné na správě daní. V této souvislosti pro srovnání viz i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2016, č.j. 8 Afs 179/2015-47, dle kterého: „V daňovém právu není neobvyklé, že jako osoby zúčastněné na řízení (daňové subjekty) vystupují subjekty, které nemají právní subjektivitu v pravém slova smyslu (např. stálé provozovny zahraničních daňových rezidentů či plátcovy pokladny).“*
- 31 *Soud vycházel z toho, kdo byl zamýšleným příjemcem napadeného a prvostupňového rozhodnutí žalovaného, přičemž zohlednil, že náležitosti rozhodnutí dle daňového řádu jsou uvedeny v ust. § 102 odst. 1 daňového řádu. Jednou ze základních náležitostí rozhodnutí, mezi které se řadí i rozhodnutí o zřízení zástavního práva, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu, je i označení příjemce - u doručování právnické osobě je zejména nutné uvést její přesný název, právní formu, sídlo, daňové identifikační číslo.*
- 32 *V posuzované věci je zřejmé, že daňovým subjektem a tedy příjemcem rozhodnutí daňových*

orgánů byla vždy zahraniční osoba, nikoli její odštěpný závod. Jako příjemce rozhodnutí musela být tedy označena společnost V. A., a to včetně nezbytných údajů, které slouží k její identifikaci. V záhlaví rozhodnutí je přitom vždy příjemce označen přesným názvem, adresou sídla ve Spolkové republice Německo. Teprve po této identifikaci následuje v záhlaví označení organizační složky, jejímž prostřednictvím zahraniční osoby působí v České republice. Z uvedeného dodatečného údaje tak nelze dovodit, že by za daňový subjekt byla považována toliko organizační složka. Naopak je zřejmé (viz již rozhodnutí ze dne 22.9.2014), že následuje-li po slovech „daňový subjekt“ jako první označení zahraniční osoby, nezavdává to jakoukoli pochybnost, že je za daňový subjekt považována právě ona, a to i tehdy, je-li toto označení následně níže doplněno o identifikaci organizační složky, což je navíc výslovně uvedeno. Přestože zákon daňovým orgánům neukládá povinnost označovat zahraniční právnickou osobu včetně její organizační složky, nelze shledat, že by rozhodnutí byla nicotná, případně, že by takový postup mohl mít za následek nezákonnost, neboť nijak nesnižuje jednoznačnost identifikace příjemce rozhodnutí. Soud proto v případě napadeného i prvostupňového rozhodnutí nepochybuje, že žalovaný řádně komunikoval se zahraniční osobou a obě rozhodnutí byla vydána ve vztahu k zahraniční osobě. Argumentace plátcovou pokladnou a zástupčími oprávněními z tohoto důvodu není relevantní.

- 33 obdobně výše uvedené platí i v případě „přeregistrace“ k dani, když z rozhodnutí ze dne 9.3.2012 o registraci a přidělení DIČ, konkrétně již z označení uvedeném v záhlaví, je dle názoru soudu zřejmé, že jeho příjemcem byla zahraniční osoba, nikoli odštěpný závod. Jako daňový subjekt je tedy evidována zahraniční osoba, které náleží DIČ. Soud se taktéž ztotožňuje s žalovaným v tom, že nesprávně uvedené sídlo zahraniční osoby nemá za následek v dané věci nezákonnost rozhodnutí. Nadto je nutné uvést, že pokud žalobce shledal nějaké vady rozhodnutí vydaného v řízení o registraci, měl možnost proti rozhodnutí podat odvolání, a pokud by mu nebylo vyhověno, mohl se domáhat přezkoumání rozhodnutí soudem. Pokud tak neučinil, nemůže usilovat o zhojení nedostatku v nyní probíhajícím řízení.
- 34 Ani z jiných rozhodnutí, která žalobce uvádí na podporu své námitky a která jsou součástí spisového materiálu, nelze pouze z označení vlastníka nemovitostí v rozhodnutí specifikovaných dovodit, že by žalovaný považoval za daňový subjekt odštěpný závod. Vlastnické právo je zapisováno v souladu s listinami založenými ve sbírce listin katastru nemovitostí, jinými slovy katastrální úřady povolují vklady na základě podaných návrhů a předložených listin. Pokud žalovaný následně vycházel z těchto údajů v katastru nemovitostí a tyto převzal ve vztahu k vlastnictví do svých rozhodnutí, resp. do návrhů na vklad, neznamena to ještě, že by pro své účely za daňový subjekt považoval odštěpný závod. Tím spíše, když jako příjemce rozhodnutí uvede výslovně zahraniční osobu. Pokud žalobce namítá nejasnost či chybu ohledně vlastnictví nemovitostí v katastru nemovitostí, soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2016, č.j. 9 As 242/2015-55, ve kterém Nejvyšší správní soud přímo ve vztahu k žalobci uvedl, jakou cestou má situaci řešit, pokud usiluje o uvedení zahraniční osoby v katastru nemovitostí jakožto vlastníka nemovitostí.
- 35 Žalobcem uvedený odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.3.2014, č.j. 3 As 25/2013-46, je dle názoru soudu nepřipadný, neboť se v něm namísto nedostatku označení příjemce rozhodnutí jednalo o situaci, kdy byla příjemcem fyzická osoba, která zemřela.
- 36 Soud se dále ztotožnil s žalovaným v tom, že chyba v označení daňového subjektu ve věci

žádosti o prodloužení lhůty při posečkání úhrady DPH představuje toliko formální pochybení, přičemž případné vady v této věci jsou předmětem samostatného přezkumu, jak ostatně uvádí sám žalobce. Pouze na základě tohoto pochybení nelze dovozovat nicotnost napadeného a prvostupňového rozhodnutí v nyní posuzované věci.

- 37 *Ve vztahu k posuzování označení příjemce rozhodnutí soud konečně odkazuje i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, například rozsudek ze dne 19.3.2015, č.j. 4 As 218/2014-58, dle které i za předpokladu, že by příjemce rozhodnutí, tj. nositel daňových povinností, byl označen nesprávně, případně by byl jako příjemce rozhodnutí označen nesprávný subjekt, nemohla by tato skutečnost vést k nicotnosti daňového rozhodnutí. Toto konstatoval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 11.2.2016, č.j. 9 Afs 289/2015-80, dle kterého: „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.“*
- 38 *S ohledem na vše výše uvedené proto nelze přisvědčit žalobci, pokud se domnívá, že předmětná rozhodnutí byla vydána ve vztahu k odštěpnému závodu, resp. že žalovaný komunikoval pouze s odštěpným závodem. Naopak pro žalovaného byla daňovým subjektem zahraniční osoba. Soud proto neshledal, že by rozhodnutí byla nicotná, potažmo, že by zde byly důvody pro zrušení rozhodnutí z důvodu nezákonnosti, když navíc tvrzený rozpor s ust. § 5 § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu žalobce nijak nespecifikoval, tvrzení zůstalo ve zcela obecné rovině.*
- 39 *Podle druhé žalobní námitky není v rozhodnutí o zřízení zástavního práva uvedeno, kdo je dlužníkem – zda zahraniční osoba či odštěpný závod. Jelikož jako daňový subjekt jsou na str. 1 tohoto rozhodnutí uvedeny jak právnická osoba, tak i odštěpný závod, je rozhodnutí neurčité. Žalovaný směšuje pojmy jako daňový subjekt, daňový dlužník a vlastník předmětných nemovitostí, což činí rozhodnutí rozporné, nepřezkoumatelné a nezpůsobilé mít vůči příslušnému subjektu jakýchkoli právních účinků.*
- 40 *K neurčitosti, resp. nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soud poznamenává, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.12.2003, č.j. 2 Azs 47/2003-130, případně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2008, č.j. 7 Afs 212/2006-74). Žádná z těchto skutečností však v posuzované věci nenastala.*
- 41 *S ohledem na důvody uvedené při posouzení první žalobní námitky se soud neztotožňuje ani s námitkou žalobce, že by prvostupňové rozhodnutí bylo neurčité. Jak bylo vysvětleno výše, daňovým subjektem a tedy příjemcem rozhodnutí daňových orgánů byla vždy zahraniční osoba, nikoli její odštěpný závod. V prvostupňovém rozhodnutí výslovně následuje po slovech „daňový subjekt:“ jako první přesné označení zahraniční osoby, což dle mínění soudu nezavdává jakoukoli pochybnost, že je za daňový subjekt a potažmo dlužníka považována právě ona. Uvedené platí i tehdy, je-li toto označení následně níže doplněno o identifikaci organizační*

složky, což je navíc výslovně uvedeno. Soud proto tuto námitku žalobce vyhodnotil pouze jako účelovou.

- 42 *V třetí žalobní námitce žalobce poukazuje na nejasnost ohledně vlastnictví nemovitostí, přičemž dokud toto není vyjasněno, nelze k nemovitostem zřídit zástavní právo. Pokud je navíc vlastník odlišný od daňového subjektu, podléhá zřízení zástavního práva režimu dle ust. § 170 odst. 3 daňového řádu.*
- 43 *Soud k tomu nicméně uvádí, že jak žalovaný, tak i žalobce se shodují, že s ohledem na nedostatek subjektivity odštěpného závodu tento nemůže být vlastníkem nemovitostí. Tím může být zahraniční osoba, což ovšem nekoresponduje s údaji uvedenými v katastru nemovitostí. Příslušný katastrální úřad totiž v řízení vycházel a vlastnické právo zapsal na základě jemu v minulosti předložených listin (kupních smluv) a jejich obsahu, jak je popsáno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2016, č.j. 9 As 242/2015-55.*
- 44 *Za daného stavu věcí tak dle názoru soudu žalovanému nezbývalo nic jiného, než postupovat jím zvoleným způsobem, tj. v rámci rozhodnutí vycházet ze zapsaných údajů v katastru nemovitostí, neboť v opačném případě by zde existoval nesoulad s původními listinami, resp. dosavadními údaji v katastru (nejednalo se tedy o přepjatý formalismus). Dle soudu je na zahraniční osobě, pokud se domnívá, že došlo v minulosti k omylu při povolení vkladu do katastru nemovitostí, aby toto vhodnou právní cestou řešila, neboť správci daně ani žalovanému toto za ni nepřisluší.*
- 45 *Jelikož však příjemcem rozhodnutí byla zahraniční osoba, jak bylo vysvětleno výše, soud se nedomnívá, že by nebyly dodrženy náležitosti dle ust. § 102 odst. 1 písm. c) daňového řádu. S ohledem na nedostatek subjektivity a z toho vyplývající nemožnost vlastnictví se dle názoru soudu nelze domáhat uplatnění režimu dle ust. § 170 odst. 3 daňového řádu a vyžadovat předchozí písemný souhlas vlastníka, odlišného od daňového subjektu, jestliže osoba není nadána subjektivitou. Soud se proto neztotožnil ani s touto námitkou.*
- 46 *Dle čtvrté žalobní námitky nemohlo dojít k platnému vzniku zástavního práva z hlediska doručení, neboť rozhodnutí musí být doručeno vlastníkově nemovitých věcí, což se však nestalo.*
- 47 *Podle ust. § 140 odst. 4 daňového řádu zástavní právo vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému subjektu nebo osobě podle odstavce 3. Zástavní právo k nemovité věci evidované v katastru nemovitostí, jakož i k dalšímu majetku, o kterém jsou vedeny veřejné registry, vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu, popřípadě tomu, kdo vede veřejný registr.*
- 48 *Již ze zákona je tak zřejmý okamžik vzniku zástavního práva, přičemž soud poznamenává, že se jedná o zvláštní úpravu oproti obecné úpravě v občanském zákoníku. Oproti movitým věcem je tak v případě nemovitých věcí pro vznik zástavního práva rozhodný okamžik doručení katastrálnímu úřadu. Z hlediska okamžiku vzniku zástavního práva tedy toto vzniklo v souladu se zákonem, neboť soud ze spisového materiálu ověřil, že rozhodnutí bylo doručeno příslušnému katastrálnímu úřadu. Pro úplnost soud dodává, že dle spisového materiálu bylo předmětné rozhodnutí doručeno i právnímu zástupci zahraniční osoby, který ji zastupoval na základě plné moci. Žalobní námitka tak není důvodná.*

- 49 *K páté námitce žalobce, podle níž nebyl vůbec Specializovaný finanční úřad k vydání rozhodnutí příslušný (věcně ani místně), neboť ust. § 11 odst. 2 písm. a) zákona o finanční správě nepoužívá výslovně pojem „zahraniční“, soud konstatuje, že rovněž tato není důvodná.*
- 50 *Zahraniční osoba může patřit mezi tzv. vybrané subjekty dle ust. § 11 odst. 2 písm. a) zákona o finanční správě, dle kterého je Specializovaný finanční úřad příslušný vybraným subjektům – podnikajícím právnickým osobám, jejichž obrat přesáhl 2 mld. Kč. Jedná se o speciální úpravu ve vztahu k pravidlům daňového řádu pro určení věcné a místní příslušnosti, přičemž žalobce nenamítá, že by zahraniční osoba podmínky výše obratu a založení za účelem podnikání v rozhodné době nesplňovala a ani soud o jejich splnění nemá pochybnosti.*
- 51 *Soud je na rozdíl od žalobce přesvědčen, že uvedené ustanovení se vztahuje na právnické osoby bez ohledu na to, v jakém státě mají sídlo. Ze skutečnosti, že zákon v témže ustanovení uvádí u subjektů jako investiční fond nebo banka výslovně i variantu těchto subjektů s přívlastkem „zahraniční“, nelze bez dalšího usoudit, že by pod písmeno a) předmětného ustanovení nespádaly zahraniční právnické osoby. Zatímco totiž v případě bank a investičních fondů závisí kritérium příslušnosti pouze na prosté právní povaze subjektu, resp. předmětu jeho podnikání (banka, pojišťovna, investiční fond), pod písmenem a) ustanovení zákonodárce zařadil zcela obecně jakoukoli podnikající právnickou osobu vymezenou pouze výší obratu.*
- 52 *Nelze proto podřizovat výklad ust. § 11 odst. 2 písm. a) zákona o finanční správě tomu, jak jsou formulována následující, povahově zcela odlišná kritéria. Dále nelze přehlédnout, že Specializovaný finanční úřad je zaměřen právě na agendu specifických subjektů, s níž se pojí i vyšší náročnost výkonu správy daní. To se s ohledem na mezinárodní prvek nepochybně týká i zahraničních daňových subjektů. Výklad, který by znamenal, že správu daní velkých zahraničních daňových subjektů mají na starosti běžné finanční úřady (Finanční úřad pro hl. m. Prahu), by popíral účel a náplň Specializovaného finančního úřadu.*
- 53 *V šesté žalobní námitce žalobce tvrdí, že pravděpodobně došlo k podepsání rozhodnutí neoprávněnou osobou, což by znamenalo nezákonnost rozhodnutí či dokonce nicotnost. Pokud se žalovaný navíc v této souvislosti dovolává podpisového řádu, došlo k provádění dokazování, potažmo k doplnění nového důkazu o podpisový řád Specializovaného finančního úřadu, s nímž však žalobce nebyl seznámen.*
- 54 *Soud především konstatuje, že v případě ověření podpisu dle příslušných vnitřních předpisů, tj. zda bylo jednáno osobou oprávněnou, se nejedná o provádění nových důkazů ve smyslu ust. § 115 daňového řádu, jak se domnívá žalobce. Jedná se pouze o ověření skutečnosti, že podepsaná osoba je oprávněná rozhodnutí podepsat. V této souvislosti soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 7 Afs 156/2016-59, dle kterého: „Žalovaný není povinen stěžovatele prokazovat své vnitřní uspořádání. V souladu s § 12 odst. 4 daňového řádu je pouze povinen sdělit osobě zúčastněné na správě daní k její žádosti, kdo je v dané věci oprávněnou úřední osobou“.*
- 55 *Soud došel k závěru, že u rozhodnutí byly splněny náležitosti uvedené v ust. § 102 daňového řádu. Podle ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu rozhodnutí obsahují podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka. Jednotlivá rozhodnutí obsahují elektronické podpisy Mgr. M. P., MBA, resp. Ing. P. K. s uvedením jejich funkcí, přičemž oprávněnost podpisů vyplývá na základě Organizačního řádu Finanční správy ČR z vnitřních*

předpisů – jednotlivých podpisových řádů. Žalovaný proto nepochybil, pokud v případě oprávněnosti podpisu Ing. Petra K. odkázal v odvolacím rozhodnutí na čl. 24 odst. 1 písm. f) Podpisového řádu Finanční správy ČR a čl. 18 odst. 1 písm. b) Podpisového řádu Specializovaného finančního úřadu. V případě žalobcem namítané totožné vady napadeného rozhodnutí podepsaného Mgr. M. P., MBA, tj. ohledně oprávněnosti jeho podpisu, soud konstatuje, že oprávněnost vyplývá z čl. 10 odst. 1 Podpisového řádu žalovaného, který je součástí spisového materiálu. S ohledem na výše uvedené soud proto ani tuto námitku neshledal důvodnou.

- 56 *Sedmá žalobní námitka stojí na skutečnosti, že zástavní právo nevzniklo, neboť příslušný katastrální úřad návrh na jeho vklad zamítl, což je dle názoru žalobce rovněž podstatné pro posouzení žaloby. V této souvislosti žalobce cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které má soud přihlížet i k okolnostem, které nastaly až po vydání prvoinstančního, resp. odvolacího rozhodnutí – v případě žalobce tedy zamítnutí návrhu na vklad.*
- 57 *Podle ust. § 170 odst. 1 daňového řádu správce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak.*
- 58 *Lze přisvědčit žalobci, že v souladu s jím citovanou judikaturou soudy za určitých okolností mohou vnášet do svého rozhodování i nově dokázané skutečnosti, resp. přihlížet ke skutečnostem, které není třeba dokazovat a které jsou jim známy z jejich činnosti.*
- 59 *V nyní posuzované věci příslušný katastrální úřad skutečně rozhodl dne 2.3.2015, č.j. V-15219/2014-602, o zamítnutí návrhu na vklad na základě rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Dle odůvodnění rozhodnutí se tak stalo z důvodu neopatření listiny, na jejímž základě má být zapsáno zástavní právo do katastru nemovitostí, časovým razítkem. Listina tedy nesplňovala náležitosti pro zápis do katastru, což je důvodem pro zamítnutí návrhu na vklad.*
- 60 *Tato skutečnost však nemá vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, případně dokonce jejich nicotnost, neboť soud neshledal, že by mohla být na újmu právům žalobce potažmo ani třetích osob. Zástavní právo řádně vzniklo doručením rozhodnutí katastrálnímu úřadu v souladu s podmínkami uvedenými v ust. § 170 daňového řádu. Soud v této souvislosti neshledal žádné vady, kvůli kterým by musel přistoupit ke zrušení napadených rozhodnutí. Neztotožnil se proto ani s poslední žalobcovou námitkou.*
- 61 *Citované odůvodnění je plně aplikovatelné i pro posuzovaný případ. Vzhledem k tomu, že opravné rozhodnutí i napadené rozhodnutí o odvolání proti opravnému rozhodnutí byly vydány v souladu se zákonem, soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.*
- 62 *Žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud tedy ve druhém výroku rozsudku v souladu s ust. § 60 s.ř.s. rozhodl, že žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení.*

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku 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.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 23. března 2018

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu