



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **M. M.,**
se sídlem Barthstrasse 16, Mnichov, Spolková republika Německo,
insolvenčního správce dlužníka **VIKTORIAGRUPPE**
Aktiengesellschaft,
se sídlem Germeringer Str. 1, Krailling, Spolková republika Německo,
(dále jen „dlužník“)
zast. 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. 53303-2/2014-900000-302,

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 identifikovaného rozhodnutí, jimiž žalovaný zamítl odvolání dlužníka do rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj o zrušení registrace distributora pohonných hmot.
3. V žalobě uvedl, že jako příjemce napadeného rozhodnutí označil žalovaný organizační složku dlužníka. Totéž žalovaný učinil i ve výroku rozhodnutí, kdy pro odštěpný závod zavedl zkratku „odvolatel“ a tuto dál používal i v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z obsahu žalovaného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvoinstančního správního orgánu, je nepochybné, že jsou určena a výslovně se týkají odštěpného závodu dlužníka. Žalovaný tak dle názoru žalobce setrval na tom, že odštěpný závod má právní subjektivitu z hlediska hmotného i procesního práva.
4. Žalobce zdůraznil, že odštěpný závod nemá právní subjektivitu. Znamená to tedy, že nemůže být nositelem práv a povinností, nemůže mu například náležet vlastnické právo a nemůže být účastníkem řízení pro nedostatek procesní subjektivity. Odštěpný závod zahraniční právnické osoby totiž nemá způsobilost k právním úkonům. Žalobce připomenul, že tyto závěry vyplývají i z konstantní judikatury Nejvyššího soudu i odborné literatury. Připomenul rovněž, že tyto právní závěry platí i pro aktuální právní úpravu, tedy nový občanský zákoník – zákon č. 89/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Uvedl, že veřejná evidence (veřejné rejstříky), pokud obsahují údaje o odštěpném závodu (organizační složce), ještě neznamenají, že daný subjekt disponuje způsobilostí v právním slova smyslu. V této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího soudu uvedenou v jeho rozsudku ze dne 29. 7. 2003, č.j. 32 Odo 945/2002-82, z níž jednoznačně plyne, že skutečnost, že organizační složka zahraniční právnické osoby umístěná na území České republiky je zapsána do obchodního rejstříku, neznamená, že tato organizační složka je nositelem právní subjektivity a způsobilým účastníkem řízení. Jakýkoliv správní akt vydaný ve vztahu k odštěpnému závodu je neexistující, nulitní. K této nulitě musí správní orgán i soud přihlídnout z úřední povinnosti. Dále žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne jednoznačný závěr o tom, že je nepřipustné, aby účastníkem správního řízení byl někdo, kdo nemá právní subjektivitu (rozsudek ze dne 5. 3. 2014, č.j. 3 As 25/2013-46). Pokud žalovaný k námitce týkající se této judikatury tvrdí, že tento rozsudek se týká případu, kdy příjemcem individuálního správního aktu byla právnická osoba, která již neexistovala, pak v případě dlužníka se jedná o subjekt, který z hlediska právní subjektivity také neexistuje. Žalobce připomenul, že na tomto principu nic nezměnila ani nová právní úprava. Konstatoval, že rozhodnutí prvoinstančního správního orgánu i žalovaného postihuje někoho, kdo nemá právní subjektivitu (způsobilost k právnímu jednání) a způsobilost být účastníkem řízení (procesní způsobilost).

5. Dále žalobce uvedl, že správce daně vydal rozhodnutí o registraci distributora pohonných hmot dne 3. 2. 2014, když registraci provedl na VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft - organizační složku. Rovněž tak na tuto organizační složku bylo vydáno osvědčení o registraci ke spotřebním daním z minerálních olejů. K tomu uvedl, že registrace za dříve platného daňového řádu, tedy zákona č. 337/1992 Sb., probíhala podle § 33 odst. 1 a 3, když počítal s tím, že poplatník (tím byla též zahraniční právnická osoba) oznámí zřízení své stálé provozovny a oprávnění k podnikání. Místně příslušný správce daně poplatníka zaregistruje. Ten se stává daňovým subjektem. Pokud žalobce podal žádost o registraci eventuálně i vadnou, bylo povinností správce daně i správního orgánu vyzvat jej k odstranění vad podání. A to zjevně správce daně neučinil a registraci provedl shora uvedeným způsobem. Též nový daňový řád, tedy zákon č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“) počítá s tím, že daňovým subjektem je zahraniční právnická osoba a odštěpný závod je jen jeho (plátcovou) pokladnou. Ovšem institut plátcovy pokladny se neuplatní u daně z přidané hodnoty ani u spotřebních daní. S institutem plátcovy pokladny počítá zákon o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb. – dále jen „zákon o daních z příjmů“).
6. Žalobce uvedl, že se z jeho strany nejedná o účelovou argumentaci, jak tvrdí žalovaný. Tuto skutečnost zjistil právní zástupce dlužníka v souvislosti s řešením jiné právní otázky, a proto si od žalobce vyžádal veškeré registrace vydané finančními a celními orgány. Přitom zjistil, že všechny tyto registrace a povolení provedly příslušné státní orgány chybně a přitom samy neučinily nic, aby takový stav napravily. Takovéto pochybení nemůže jít k tíži žalobce, který jedná s důvěrou v akty orgánů veřejné moci. Žalobce nepopírá, že odštěpný závod má usnadnit komunikaci se správcem daně a správními orgány státu, kde se tento závod nachází. Nicméně z této komunikace musí být naprosto jasné, s kým orgány státu komunikují, a tudíž komu z nich vznikají práva a povinnosti. V daném případě správce daně a správní orgán v jedné osobě komunikoval výhradně s odštěpným závodem. Žádná jednání ani s vedoucím odštěpného závodu správní orgán vést neměl, neboť k tomu správce daně v tomto případě nebyl oprávněn a vedoucí odštěpného závodu zmocnění pro zastupování žalobce neměl. Žalobce v této souvislosti připomněl i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č.j. 1 Afs 32/2010-86., jestliže žalovaný poukazuje, že § 44 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících se týká jiné kategorie odštěpný závod tu 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 jiném státě tvořícím Evropský hospodářský prostor, a to se stejnými, zde uvedenými důsledky z hlediska nedostatku právní subjektivity. Pokud žalovaný tvrdí, že mezi skladování motorové nafty náležející do státních hmotných rezerv a vzniklou daňovou povinností není souvislost, je to jeho jednání, které je účelové. Aby žalobce mohl skladovat motorovou naftou pro Správu státních hmotných rezerv, musel mít povolení k provozování daňového skladu, registraci ke spotřební dani a později získala registraci distributora pohonných moc. Celní orgány však vydaly v této věci a akty. Jedná se o jednoznačné pochybení státu. 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.

7. 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 jim 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. Zaviněným jednáním celních orgánů tak byly zbytečně odčerpány prostředky žalobce. Banka by totiž neměla problém záruku navýšit, ale odmítla poskytnout celkem 2 záruky. Namísto toho, aby stát přijal odpovědnost za svoje pochybení, začíná žalobci žalovaný vyhrožovat. Žalobce se proto hodlá bránit proti nezákonnému postupu státních orgánů i na mezinárodní úrovni.
8. 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.

9. Následně k datu 2. 12. 2014 žalobce žalobní body rozšířil. V písemném podání uvedl, že rozhodnutí o registraci distributora pohonných hmoty vydal místně nepřislušný 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.
10. 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 číněny 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.
11. 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.
12. 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. V odůvodnění svého rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „Z obsahu rozsudku zdejšího soudu není vůbec zřejmé, jakým způsobem má být zahraniční osoba podnikající na území České republiky prostřednictvím organizační složky či odštěpného závodu v rozhodnutí správce daně označována. Odpověď na tuto otázku je třeba hledat v daňovém řádu, např. v § 24, 45 či § 101 daňového řádu.....Teprve na základě odpovědi na tuto otázku lze následně posuzovat sporné označení daňového subjektu v žalobou napadených rozhodnutích. Jinými slovy, bez toho aniž by krajský soud přezkoumatelným způsobem odůvodnil, jak má být zahraniční osoba podnikající v tuzemsku prostřednictvím organizační složky či odštěpného závodu dle daňového řádu v rozhodnutí označována, nelze učinit závěr, zda a z jakých důvodů jsou přezkoumávaná rozhodnutí zákonná, nezákonná či nicotná. Dále soud připomíná, že důvody nicotnosti rozhodnutí vydané při správě daní jsou legislativně upraveny v § 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.... Jedním z důvodů nicotnosti správního aktu je skutečnost, že rozhodnutí ukládá povinnost někomu, kdo není způsobilým adresátem práv a povinností (srov. např. rozsudek ze dne 29. 10. 1993, sp. zn. 6 A 25/92, kde nicotným bylo shledáno rozhodnutí ukládající povinnost obchodnímu jménu, stejně jako v rozsudcích ze dne 16. 12. 1996, č. j. 7 A 111/94 - 31; ze dne 21. 2. 1997, č. j. 7 A 170/94 - 28; ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 155/94; a ze dne 19. 12. 1997, č. j. 6 A 26/95 - 29). Nelze proto uložit povinnost někomu, kdo není osobou v právním smyslu, např. již neexistujícímu subjektu. Na druhé straně Nejvyšší správní soud ve své judikatuře také dovodil, 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, neboť není osobou v právním slova smyslu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2015, č. j. 4 As 218/2014 - 58, nebo také ze dne 30. 3. 2005, č. j. 4 Afs 15/2003 - 55). V dalším řízení tedy krajský soud posoudí označení daňového subjektu v napadených rozhodnutích v intencích daňového řádu a dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu a přezkoumatelným způsobem uvede, zda a z jakých důvodů způsob, kterým byl daňový subjekt v napadených rozhodnutích označen, odpovídá platné právní úpravě, či naopak způsobuje nezákonnost, případně nicotnost příslušných rozhodnutí. Pro úplnost soud uvádí, že nicotnost je vadou, kterou je soud povinen posoudit z úřední povinnosti. Vyjádření žalovaného k žalobě (ve kterém si žalovaný protiřečí, nesprávně zaměňuje žalobce se zahraniční osobou, zahraniční osobu s její organizační složkou, právní subjektivitu s procesní způsobilostí, apod.) je pro posouzení nicotnosti žalobou napadených rozhodnutí zcela irrelevantní. Nicotností je rozhodnutí buď stíženo, nebo nestíženo, a to bez ohledu na tvrzení stran.“

13. 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).

14. Dále žalobce uvedl, že české právo (tedy i judikatura a právní literatura) se uplatní samozřejmě rovněž v případech, 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.
15. 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 daně 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 plátcova 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.

16. 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.
17. 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.

18. 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.
19. 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.
20. 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.

21. 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.
22. 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.
23. 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 důvodná, a proto je ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

24. Uvedený rozsudek pak Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti podané žalobcem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení – viz rozsudek ze dne 18. 5. 2017, č.j. 9 Afs 214/2016-166. V něm uvedl, že „Soud se neztotožňuje s kasační námitkou spočívající v nesprávném posouzení právní otázky nicotnosti či nezákonnosti rozhodnutí. Stěžovatel současně namítal nepřezkoumatelnost tohoto závěru, se kterým však věcně polemizuje. Předně soud uvádí, že v této části neshledává rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným. Krajský soud byl zavázán posoudit sporné označení daňového subjektu, a to jak z hlediska možné nicotnosti, tak z hlediska nezákonnosti žalobou napadených rozhodnutí, a to ve vztahu k namítanému nepřesnému (nesprávnému) označení příjemce rozhodnutí.....Podle § 105 daňového řádu je rozhodnutí nicotné, jestliže správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný; trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. U těch rozhodnutí, která se prokazatelně týkají činnosti organizační složky, krajský soud správně dovodil, že je-li jako příjemce daňového rozhodnutí označena organizační složka (odštěpný závod) zahraniční právnické osoby, nemá to samo o sobě za následek, že příjemcem rozhodnutí je non-subjekt, nebo že by vznikla práva či uložené povinnosti neměl objektivně kdo vykonávat a o rozhodnutí proto nelze vůbec hovořit. Odštěpný závod skutečně nemá z hlediska soukromého práva právní osobnost a jeho činnost je nepochybně a nutně spojena s činností zahraniční právnické osoby..... Právě podnikatelská činnost této složky zahraniční osoby je předmětem zdanění na našem území a předmětem účetnictví. Nepřesné označení zahraniční osoby prostřednictvím její organizační složky v rozhodnutí, které se dotýká právě 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).*
25. 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) stále 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.*“
26. 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.*“
27. 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 nepříslušnosti 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.“

28. 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 relevantnosti ve vztahu k napadeným rozhodnutím náleží krajskému soudu, který se k oprávnění vedoucího organizační složky jednat jménem zahraniční osoby či k oprávnění celních orgánů jednat s vedoucím organizační složky žádným způsobem nevylučoval.“
29. Závěrem Nejvyšší správní soud uvedl, že „Krajský soud se např. žádným způsobem nevypořádal se žalobní argumentací stěžovatele ohledně namítané nepřezkoumatelnosti zajišťovacích příkazů (původní sp. zn. 31 Af 84/2014), co se týče finanční analýzy a vypořádání vznesených námitek ze strany žalovaného. Krajský soud se nevypořádal ani se žalobní argumentací, že v dané situaci nelze hovořit o prokázání či neprokázání, doložení či nedoložení, anebo pojetí důvodné či nedůvodné obavy či nebezpečí z prodlení dle § 20b zákona o spotřebních daních, když správce daně byl vůči stěžovateli nečinný. Nevypořádal se ani s námitkou, že u rozhodnutí o uložení pokut (sp. zn. 31 Af 89/2014) nelze mít za prokázané či neprokázané nebo doložené či nedoložené, anebo za důvodné či nedůvodné obavy či nebezpečí z prodlení ve smyslu § 20b zákona o spotřebních daních. Krajský soud se nevypořádal s námitkou stěžovatele ohledně tvrzeného neplatného vzniku zástavních práv z hlediska doručování (sp. zn. 31 Af 11/2015). Obdobně se nevypořádal se žalobní námitkou stěžovatele, že organizační složce nemůže svědčit vlastnické právo k nemovitým věcem. Krajský soud žádným způsobem nevypořádal námitky směřující do rozhodnutí o návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce (sp. zn. 31 Af 36/2015), námitky, že organizační složce stěžovatele nesvědčí vlastnické právo ve vztahu k movitým a nemovitým věcem; že protokol o soupisu movitých věcí ze dne 19. 9. 2014 byl sepsán pro

Celní úřad Hradec Králové, který neexistuje. Krajský soud nevypořádal ani námitku namítaného zjištěného skutečného výtežku 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 výtežek 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).“

30. 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.

31. 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.
32. Zástupce žalobce při nařízeném jednání v plném rozsahu odkázal na svoje vyjádření ze dne 10. 10. 2017 a zdůraznil, že trvá na tom, aby soud provedl důkazy, které v tomto vyjádření vzpomíná. Pověřená pracovnice žalovaného v plném rozsahu odkázala na všechna vyjádření předložená v průběhu soudního řízení včetně vyjádření ke kasační stížnosti. K vyjádření žalobce ze dne 10. 10. 2017 pak uvedla, že

úkony žalovaného i prvoinstančního správního orgánu se týkaly pouze činnosti žalobce na území České republiky. K tomu zástupce žalobce uvedl, že považuje za nepochybné, že žalovaný jednal výlučně s organizační složkou žalobce, která byla z jeho strany vnímána jako plnohodnotný subjekt.

33. Zástupce žalobce navrhl, aby byl před soudem proveden důkaz kompletním správním spisem týkajícím se registrace distributora pohonných hmot. Dále navrhl provést výslech vedoucího organizační složky žalobce pana L. N.. Na dotaz soudu uvedl, že těmito důkazy chce prokázat, že celní úřad vždy za subjekt práv a povinností považoval výlučně a pouze organizační složku žalobce, vůči níž činil úkony a vydával rozhodnutí. Tuto skutečnost žalobce dále doložil důkazy, které byly založeny do soudního spisu na str. 221-286.
34. Návrh na provedení důkazů správním spisem týkajícím se registrace distributora pohonných hmot a rovněž tak návrh na provedení výslechu vedoucího organizační složky žalobce soud usnesením zamítl. Dospěl totiž k názoru, že rozhodnutí o registraci distributora pohonných hmot je založeno v soudním spise, o jeho obsahu tedy není pochyb a veškeré důkazy, které jeho vydání předcházely, nejsou pro průběh tohoto soudního jednání podstatné. Soud rovněž neshledal důvodným návrh na výslech svědka L. N., vedoucího organizační složky žalobce. O způsobu jednání organizační složky s celním úřadem a potažmo žalovaným existují ve správním spise písemné podklady, jejichž obsah nevyžadoval další doplnění. Na žádost žalobce byl dále konstatován důkaz – elektronická podoba žádosti a odpovědi ve formátu PDF, uveřejněná na webové stránce celní správy – č. l. 20.
35. Při jednání byly k důkazu čteny tyto další listiny: rozhodnutí o registraci ke spotřební dani z minerálních olejů (str. 5 žaloby), žádost a odpověď uveřejněná na webové stránce MV ČR (str. 9 žaloby), evidence plátců DPH (str. 6 vyjádření žalobce ze dne 10. 10. 2017), platební výměr č.j. 193781/2017-510000-31, včetně souhlasu zahraniční právnické osoby (str. 7 vyjádření žalobce ze dne 10. 10. 2017), důkazy požadované ve vyjádření žalobce ze dne 10. 10. 2017 uvedené na str. 7-8 pod bodem 35.
36. Zástupce žalobce dále upozornil na svoji žalobní námitku zpochybňující, zda napadené rozhodnutí vydala a podepsala osoba k tomu oprávněná. Upozornil, že finanční orgány obecně zveřejňují svůj organizační řád, z něhož lze nepochybně zjistit, kdo je oprávněn za daný úřad jednat a podepisovat příslušné doklady. Takový organizační řád ve vztahu k celním úřadům však žalobce nedohledal, neboť není veřejně přístupný. V reakci na tuto námitku pověřená pracovnice žalovaného uvádí, že organizační řád sice není vyvěšen na stránkách celní správy, nicméně je přesvědčena, že žalobce v průběhu správního řízení mohl o tento dokument požádat, a jistě by mu byl předložen. K absenci podpisu na napadeném rozhodnutí pak uvedla, že tento dokument nesporně obsahuje elektronický podpis, neboť pokud by tomu tak nebylo, nebylo by možno jej odeslat. Pověřená pracovnice žalovaného následně na spisovém materiálu obsaženém na CD demonstrovala, že napadené rozhodnutí bylo podepsáno v souladu se zákonem elektronickým podpisem.
37. Jednání soudu bylo následně odročeno za účelem vyžádání důkazu s tím, že žalovanému bylo uloženo, aby předložil soudu organizační řád platný v době vydání napadeného rozhodnutí včetně podpisového řádu.

38. Při jednání konaném dne 11. 1. 2018 soud provedl důkaz předloženým Podpisovým řádem Generálního ředitelství cel – rozkaz č. 127/2017, který nabyl účinnosti 1. 1. 2013. Dále k důkazu konstatoval Organizační řád celní správy ČR včetně přílohy k rozkazu, č.j. 23271-43/2012-900000-402 vydaný ke dni 1. 10. 2014.
39. Pověřená pracovnice žalovaného k důkazu předložila kupní smlouvu o převodu k vlastnictví nemovitostem uzavřenou dne 31. 8. 2009 mezi městem Chlumec nad Cidlinou a společností VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka a dále dohodu o narovnání ze dne 25. 4. 2016 uzavřenou mezi městem Chlumec nad Cidlinou a společností VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft. K tomu pověřená pracovnice uvedla, že dle přesvědčení žalovaného lze z textu těchto písemností dovodit, že vedoucí organizační složky dané společnosti měl pravomoc jednat nejenom za tuto organizační složku, nýbrž za celou společnost. Oba důkazy byly při jednání soudem konstatovány.
40. Zástupce žalobce k důkazům uvedl, že dle jeho názoru nemůžou mít vliv na průběh tohoto řízení. Vyslovil přesvědčení, že vedoucí organizační složky nemohl mít větší pověření na to, aby mohl za žalobce nabývat do svého vlastnictví movitý nebo nemovitý majetek, smlouvu proto označil za absolutně neplatnou. Pro větší vyjasnění pak uvedl, že se žalobce domáhal opravy chyb v katastru nemovitostí za účelem vyjasnění jeho vlastnických práv, zdejší soud a rovněž tak Nejvyšší správní soud žalobu i kasační stížnost zamítly se závěrem, že tento problém nelze řešit institutem opravy chyb v katastru nemovitostí. Následně proto probíhala jednání mezi žalobcem a městem Chlumec nad Cidlinou. Město však konstatovalo, že na vrácení kupní ceny nemá peníze, a proto došlo k uzavření shora vzpomínané dohody o narovnání. K těmto důkazům pověřená pracovnice žalovaného konstatuje, že pokud by v roce 2009 nebylo vůlí žalobce kupní smlouvu o převodu nemovitého majetku uzavřít, těžko by pak následně v roce 2016 uzavřel shora uvedenou dohodu o narovnání. Zástupce žalobce upřesnil, že insolvenční správce tak učinil proto, že došlo k prodeji majetkové podstaty. K tomu pověřená pracovnice konstatovala, že pokud by to nebylo vůlí stran, pak by předmětné nemovitosti zůstaly v majetku města.
41. V závěrečném návrhu pak žalobce zdůraznil, že kasační soud mu dal zapravdu v tom, že daňovým subjektem, jakož i provozovatelem daňového skladu ve smyslu zákona o spotřebních daních může být jen výlučně právnická nebo fyzická osoba. V souvislosti s namítanou nicotností či nezákonností rozhodnutí žalovaného a prvoinstančního správce daně kasační soud dle jeho názoru konstatoval, že pouhé označení organizační složky jakožto příjemce samo o sobě nezakládá nicotnost či nezákonnost rozhodnutí. Kasační soud tedy dle názoru žalobce připustil, že v kontextu dalších okolností nelze nicotnost či nezákonnost takových rozhodnutí vyloučit. Přesně o takový případ se v posuzované věci jedná. Z důkazů, které byly provedeny při ústním jednání, dle názoru žalobce vyplývá, že celní orgány však organizační složku zahraniční právnické osoby vždy považovaly za plnohodnotný subjekt práv a povinností. Proto ve svých rozhodnutích, účetních úkonech a podobně organizační složku označovaly za právnickou osobu, společnost, daňový subjekt, plátce daně, provozovatele daňového skladu a distributora PHM. Proto také v tomto smyslu vždy výlučně jednaly s organizační složkou. Zástupce žalovaného při ústním jednání tvrdil, že úkony žalovaného i prvoinstančního správního orgánu se týkaly pouze činnosti žalobce na území České republiky. Toto svým způsobem nic neříkající

vyjádření ovšem potvrzuje, co tvrdí žalobce. Celní orgány nikdy s jiným subjektem nejednaly, protože jako plnohodnotný subjekt práv považovaly výlučně organizační složku. Žalobce byl přesvědčen, že z obsahu správního spisu, jakož i z důkazů provedených soudem v kontextu právních závěrů kasačního soudu je zřejmé, že nositelem práv a povinností byla podle celních orgánů výlučně organizační složka, což ostatně vyplývá z odůvodnění těchto rozhodnutí. Žalobce je proto přesvědčen, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí orgánu prvního stupně, jsou nicotná nebo nezákonná. Dále uvedl, že nejsou-li naplněny důvody nicotnosti ani nezákonnost, pak má žalobce za to, že rozhodnutí žalovaného i prvoinstančního orgánu jsou minimálně nepřezkoumatelná. V kontextu toho, kdo je příjemcem rozhodnutí a koho se dotýkají výroky rozhodnutí, což je rozvedeno i v odůvodnění těchto rozhodnutí a v návaznosti na to, že subjektem práv může být jen a pouze fyzická a právnická osoba, je podle žalovaného prokázáno, že v posuzovaném případě za takovéhoho nositele práv a povinností celní orgány považovaly výlučně organizační složku.

42. Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.r.s. v intencích závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu a usoudil následovně.
43. Z obsahu správního spisu a průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí 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).
44. 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.9 Afs 289/2015-80 a dále i v rozsudku č.j.9 Afs 214/2016-166 které jsou pro dané řízení závazné.
45. 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. 9 Afs 289/2015-80. 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.

46. Krajský soud dále ve smyslu závazného názoru Nejvyššího správního soudu začal posuzovat, zda správní rozhodnutí vydaná žalovaným a potažmo prvoinstančními orgány lze považovat za zákonná, nezákonná či nicotná. Vycházel přitom z jednotlivých ustanovení daňového řádu, která se této problematice dotýkají. K této otázce se krajský soud podrobně vyjádřil v předcházejícím rozsudku vedeném pod sp. zn. 31 Af 83/2014-152, kde uvedl:
47. „*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 nyní zrušujícím rozsudku ze dne 11. 2. 2016, č.j. 9 Afs 289/2015-80, kde konstatoval, že „vada rozhodnutí spočívající v nesprávném označení příjemce, případně nepřesném označení příjemce, který je určitelný, nicotnost rozhodnutí nezpůsobuje. Nejedná se totiž o vadu takového druhu a závažnosti, jako v případě absolutního omylu v osobě adresáta, kdy je povinnost ukládána někomu, komu povinnost uložit nelze.“ Na základě uvedených názorů lze uzavřít, že pokud byla za příjemce rozhodnutí označena organizační složka zahraniční právnické osoby, nemůže tato skutečnost sama o sobě způsobit nicotnost vydaného rozhodnutí a to i za situace, kdy by za příjemce rozhodnutí měla být správně označena sama zahraniční právnická osoba. Krajský soud tak považuje za zřejmé, že daňový řád, i když značně nekonzistentně a možno říci i sporadicky, přiznává organizační složce zahraniční právnické osoby určitá procesní práva a tím jí nepochybně vyjímá z pevného rámce osob bez právní subjektivity a procesní způsobilosti, kam ji naopak začleňuje civilní právo. Je rovněž zřejmé, že určité hmotněprávní daňové předpisy (zákon o daních z příjmů, zákon o dani silniční) přiznávají organizační složce právnické osoby pozici, která jde nad rámec jejího procesního postavení a dokonce ji staví do pozice daňového subjektu, tedy osoby zúčastněné na správě daní. Při posuzování této otázky, která nepochybně není precizně legislativně upravena, se krajský soud snažil posoudit věc v širším záběru veřejného práva. Vycházel přitom i z názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku v dané věci ze dne 29. 3. 2016, č.j. 8 Afs 179/2015-47, dle něhož „v daňovém právu není neobvyklé, že jako osoby zúčastněné na řízení (daňové subjekty) vystupují subjekty, které nemají právní subjektivitu v pravém slova smyslu (např. stále provozovny zahraničních daňových rezidentů či plátcovy pokladny.“ Ve světle tohoto názoru a s ohledem na shora uvedené má krajský soud zato, 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 zato, 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.“

48. 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. Za rovněž nedůvodnou ve smyslu shora uvedeném pak krajský soud označuje i žalobní námitku, dle níž bylo povinností správce daně vyzvat žalobce k odstranění vad podání obsažených v žádostech o registraci. Ze shora uvedeného je zřejmé, že správce daně v žádosti o registraci vady neshledal.
49. 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.

50. 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 daným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání dlužníka do rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj o zrušení registrace distributora pohonných hmot. Současně je zřejmé, že u odštěpného závodu zahraniční osoby je zapsán následující předmět podnikání: *výroba a zpracování paliv a maziv; provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy; nákup, prodej a skladování paliv a maziv včetně jejich dovozu s výjimkou výhradního nákupu, prodeje a skladování paliv a maziv ve spotřebitelském balení do 50 kg na jeden kus balení – velkoobchod; výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických přípravků*. Krajský soud tedy považuje za zřejmé, že rozhodnutí celních orgánů o registraci distributora pohonných hmot se nepochybně dotýkalo činnosti organizační složky, a proto i tato rozhodnutí byla správně doručována na adresu sídla organizační složky zahraniční osoby.
51. 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 7. 12. 2017 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.

52. 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. 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.
53. 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 napadené rozhodnutí, jehož předmětem bylo zrušení registrace distributora pohonných hmot. V rámci přezkumného soudního řízení je sledována zákonnost napadeného 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 registraci pohonných hmot a následně i 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.

54. 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 napadeného rozhodnutí jakoukoliv vypovídací hodnotu.
55. Krajský soud závěrem konstatuje, že žalobní námitky vznesené v žalobách vedených po sp. zn. 31 Af 84/2014, 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.
56. 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.
57. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. L.

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 19. ledna 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu