



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **M. M.**, advokát se sídlem B. 16, M., Spolková republika Německo, jako insolvenční správce dlužníka VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, se sídlem Germeringer Str. 1, Krailling, Spolková Republika Německo, v řízení zastoupeného JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Praha 8 – Karlín, Šaldova 34/466, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2016, č.j. 1152/16/5200-11433-706599

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12.1.2016, č.j. 1152/16/5200-11433-706599, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce do rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 4.6.2015, č.j. 131418/15/4200-12776-108960, kterým byla žalobci uložena pokuta za nepodání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2014 do 31.12.2014 ve výši 23.959 Kč a proti platebnímu výměru ze dne 4.6.2015, č.j.131454/15/4200-12776-108960, kterým byla žalobci uložena pokuta za nepodání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za období od 1.1.2015 do 31.1.2015, a to

ve výši 500 Kč. Žalobce považuje rozhodnutí za nezákonné a nesprávné, zdůraznil, že VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka je odštěpným závodem, jehož prostřednictvím dlužník podniká na území ČR od okamžiku zápisu do obchodního rejstříku. Odštěpný závod nemá právní subjektivitu, nemůže proto být nositelem práv a povinností, má proto nedostatek procesní subjektivity. Tento závěr žalobce opírá o judikaturu Nejvyššího soudu i Nejvyššího správního soudu. Žalované rozhodnutí tak podle něj směřuje vůči někomu, kdo nemá právní subjektivitu (způsobilost k právnímu jednání) a způsobilost být účastníkem řízení (procesní způsobilost). Namítá, že správní řízení s organizační složkou podniku (závodu) právnické osoby (tedy s věcí, resp. s její součástí) není možno vést a jakékoliv rozhodnutí z takového řízení vzešlé je nicotné. To platí i pro daňové řízení. Žalobce také poukázal na to, že žalovaný provedl daňovou registraci odštěpného závodu.

Žalobce dále zdůraznil, že v protokolech o daňové kontrole byl daňový subjekt označen jako VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka, Dolní Břežany, Pražská 636, okres Praha – západ, DIČ:CZ27093948. Vytýkal správci daně i žalovanému, že nikdy nekomunikovali s žalobcem přímo, čímž mu znemožnili postupovat dle § 21 odst. 3 daňového řádu, že neměli tedy jasno, jaké postavení odštěpný závod má. Finační úřad Praha – západ provedl registraci odštěpného závodu jako daňového subjektu pro DPH, což nebylo právně možné. Stejně tak přeregistrace k specializovanému finančnímu úřadu vyznívá zmatečně. Není zřejmé, koho vlastně (zahraniční právnickou osobu nebo odštěpný závod) v jakém postavení (daňový subjekt, plátcova pokladna) a k jakým daním (DPH, daň z příjmu atd.) registruje. Žalobce registraci považuje za nicotnou, protože trpí vadami, které ji činí zjevně rozpornou, současně i právně i fakticky neuskutečnitelnou.

Žalobce dále upozornil na to, že označení daňového subjektu v žalovaném rozhodnutí je zmatečné, neboť jako daňový subjekt (příjemce rozhodnutí) je zde označena mateřská společnost i organizační složka (odštěpný závod). Přidělené DIČ je daňová registrace odštěpného závodu, kterou provedl správce daně. Z toho vyplývá, že jako daňový subjekt je označen a evidován odštěpný závod, což je z hlediska právní subjektivity nemožné.

Žalobce dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný se ve vyrozumění vypořádával toliko s namítanou nicotností. Žalovaný se ale měl vypořádat i s dalšími námitkami uvedenými v odvolání. To ale neučinil, ačkoliv v závěru vyrozumění uvedl, že odvolání proti pokutám za opožděné tvrzení bude předmětem samostatného řízení. Neshledání nicotnosti ještě neznamená nezákonnost.

Žalobce dále namítá, že Specializovaný finanční úřad nebyl věcně ani místně příslušný k vydání rozhodnutí o uložení pokuty za opožděné podání daňového přiznání k DPH. Vychází z toho, že v § 11 zákona č. 456/2011 Sb. není výslovně uvedeno v odst. 2 písm. a) slovo „zahraniční“. Například daňový řád o zahraniční osobě výslovně hovoří. Příslušným je podle něj v případě zahraniční právnické osoby Finanční úřad pro hlavní město Prahu podle § 12 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb. V případě plátcovy pokladny je příslušný Finanční úřad pro Středočeský kraj (§ 21 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 8 odst. 1 písm.b) zákona č. 456/2011 Sb.). Nesouhlasí s tím, že by rozhodujícím kritériem pro posouzení věcné a místní příslušnosti SFÚ bylo pouze dosažení zákonem stanovené výše obrátu.

Žalobce považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné i z důvodu, že potvrzuje rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu, přestože ta byla podepsána osobou k tomu neoprávněnou. V článku 113 organizačního řádu byla upravena působnost ředitele Specializovaného finančního úřadu, z rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ale

neplyne, že Ing. J. K. byla ředitelem úřadu pověřena k rozhodování v daňovém řízení. Článek 116 organizačního řádu s takovou náplní vedoucího oddělení ani nepočítá. Z článku 115 řádu nevyplývá, že vydat takové rozhodnutí jako předmětný platební výměr náleží do pracovní náplně ředitele odboru výkonu daní pro sektor služeb. Navíc žalovaný se otázkou oprávnění podepsat zabíral ve vyznění, čímž porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť fakticky prováděl v odvolacím řízení dokazování Podpisovým řádem Finanční správy ČR, který není veřejně přístupný. Žalobci není znám obsah podpisového řádu a žalobce se k provedenému důkazu nemohl vyjádřit. Bylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces dle článku 36 odst. 1 Listiny. Nesouhlasí se závěrem žalovaného, že vada spočívající v absenci podpisu, případně podpisu nesprávné úřední osoby, nemá vliv na nicotnost rozhodnutí.

Žalobce také zdůraznil, že organizační řád, který je zveřejněn a má vyšší právní sílu než podpisový řád, vyvolává legitimní očekávání adresátů o tom, kdo je a kdo není oprávněn rozhodovat v jeho věci. Organizační řád vyvolal v žalobci legitimní očekávání, že o jeho věci rozhodne ředitel žalovaného, případně osoba výslovně ředitelem žalovaného pověřená, což se nestalo. Uvedl dále, že je nutno odlišovat kdo ve věci rozhodl a kdo podepsal, přičemž z platebního výměru vyplývá, že rozhodnutí o vydání platebního výměru učinila ředitelka odboru výkonu daní pro sektor služeb Ing. M. J., s tím že ani toto nebylo prokázáno. Rozhodnutí žalovaného tak považuje za nepřezkoumatelné i z tohoto důvodu. Z rozhodnutí žalovaného je patrné, že je pod ním podepsán Ing. T. J. Ph.D., ředitel odboru, ale není zde výslovně uvedeno, že by rozhodl i o jeho vydání. S odkazem na článek 116 a 120 organizačního řádu vyjádřil přesvědčení, že z nich neplyne, že by ředitel odboru byl oprávněn takové rozhodnutí vydat. To ostatně nevyplývá ani z obsahu napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí proto považuje za nezákonná či dokonce nicotná.

Žalobce také nesouhlasí s tím, jak se žalovaný vypořádal s jeho odvolacími důvody na straně 5 žalovaného rozhodnutí, bod 1). S odkazem na ustanovení § 250 daňového řádu uvedl, že pokuta stejně tak jako penále dle § 251 daňového řádu odpovídá sankci za porušení právní povinnosti. Povinností správce daně a odvolacího orgánu je zkoumat okolnosti případu i z hlediska možného snížení pokuty, případně jejího upuštění. Nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že § 262 daňového řádu explicitně vylučuje použití správního řádu pro účely správy daní. Naopak je přesvědčen, že správce daně i žalovaný jsou povinni zjišťovat důvody porušení právní povinnosti, musí přihlížet k majetkovým poměrům pachatele a společenské nebezpečnosti jednání pachatele tohoto deliktu. Pokud společenská nebezpečnost absentuje, to znamená, že není naplněna materiální stránka deliktu, pak pokutu nelze uložit. Odůvodňují-li to majetkové poměry nebo důvody, které byly příčinou porušení právní povinnosti, je povinností správce daně toto promítnout do výše pokuty tím, že bude snížena případně upuštěno od jejího uložení.

Nesouhlasí ani s vypořádáním odvolacích důvodů na straně 5-6 žalovaného rozhodnutí pod body 2 a 3. Rozhodnutím o úpadku zahraniční právnické osoby došlo k přerušení řízení o správním deliktu (§§ 140d a 266 insolvenčního zákona), neboť toto má dopad též na odštěpný závod. Proto nemohl být platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně vydán. S odkazem na ustanovení § 243 daňového řádu ve spojení s §§ 140d a 266 insolvenčního zákona uvedl, že pokuta za opožděné daňové tvrzení je sankcí za porušení právní povinnosti, řízení o této pokutě není daňovým řízením a už vůbec ne jeho dílčím řízením. V případě insolvenčního řízení nelze řízení zahájit ani v něm pokračovat. Dále pak vytýká správci daně, že nezkoumal, zda je oprávněn vůbec taková rozhodnutí vydat, neboť EuInsN nestanoví, jaký vliv má insolvenční řízení na správní, tedy daňová řízení a žalobce je přesvědčen, že pro

posouzení účinku insolvenčního řízení na daňové řízení je rozhodné právo německé. Správce daně tak zatížil řízení vadou, která může mít za následek nezákonnost rozhodnutí.

Žalobce závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 12.1.2016 i rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 4.6.2015 prohlásil za nicotné, in eventum za nezákonné, aby mu byla přiznána náhrada nákladů řízení.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě k tvrzení, že příjemcem je odštěpný závod sídlící v ČR, který nemá právní subjektivitu a nemůže být tedy nositelem práv a povinností uvedl, že organizační složka skutečně není subjektem práva a jako taková nemůže být příjemcem rozhodnutí. V probíhajícím daňovém řízení ale nebyl za daňový subjekt považován pouze odštěpný závod a ani příjemcem rozhodnutí nebyl toliko odštěpný závod. Žalobcem uváděná judikatura proto na věc nedopadá. Podniká-li zahraniční právnická osoba na území ČR prostřednictvím své organizační složky, jejímž je zřizovatelem, daňovým subjektem je vždy tato zahraniční právnická osoba – zřizovatel, neboť jen tato má právní osobnost (do 31.12.2013 právní subjektivitu) a může tak být subjektem práv a povinností v daňovém řízení. Příjemcem rozhodnutí v daňovém řízení proto musí být označena právě zahraniční právnická osoba – zřizovatel s tím, že pro úplnou precizaci je pak možné uvést i její organizační složku, prostřednictvím které na území ČR podnikatelskou činnost vykonává. Z obsahu správního spisu a jednotlivých listin je parné, že finanční orgány za daňový subjekt považovaly zahraniční právnickou osobu. Z precizace a označení organizační složky nemůže žalobce dovozovat, že by daňovým subjektem byl pouze odštěpný závod. Daňové písemnosti proto byly řádně doručeny.

K námitkám procesního pochybení ze strany Speciálního finančního úřadu, který měl zaregistrovat pouze organizační složku zahraniční právnické osoby, přidělit ji DIČ a jednat s ní jako s daňovým subjektem zdůraznil žalovaný, že tento okruh námitek se netýká rozhodnutí napadaného. Současně odkázal na to, že s poukazem na nedostatky v registračním řízení se zabýval vyrozuměním o odložení podnětu k prohlášení nicotnosti rozhodnutí vydaném žalovaným dne 31.8.2015. Registrační řízení bylo vedeno opět s daňovým subjektem coby zahraniční právnickou osobou. Přidělené DIČ se týká daňového subjektu, tedy zahraniční právnické osoby podnikající na území ČR prostřednictvím své organizační složky. K námitce nepřislušnosti Speciálního finančního úřadu uvedl, že zákon č. 456/2011 Sb. nabyt účinnosti 1.1.2013. Ke splnění podmínek pro změnu místní příslušnosti ke Speciálnímu finančnímu úřadu došlo u daňového subjektu za účinnosti předchozí právní úpravy zákona č. 531/1990 Sb., konkrétně § 9 zákona ve spojení s ustanovením § 131 daňového řádu. Na stav po 1.1.2013, kdy po pozbytí účinnosti Zákona o územních finančních orgánech vstoupil v účinnost Zákon č. 456/2011 Sb. o finanční správě České republiky, je nutno aplikovat ustanovení § 20 odst. 2 tohoto zákona. Zákon v ustanovení § 11 odst. 2 písm. a) přebírá doslovně předchozí úpravu ustanovení § 9a) odst. 5 písm. a) zákona. § 8 odst. 1 Zákona o finanční správě ČR obsahuje taxativní výčet finančních úřadů, mezi které patří i Specializovaný finanční úřad. Ustanovení § 11 odst. 2 písm. a) je dle žalovaného formulováno naprosto jednoznačně – změna podmínek rozhodných pro určení místní příslušnosti je spojena s dosažením stanovené výše obratu. Závěrem zdůraznil, že z odůvodnění Rozhodnutí o změně místní příslušnosti č.j. 12931/12/060901205415 ze dne 19.1.2012 vydaného Finančním úřadem Praha – západ plyne, že se daňový subjekt stal dle ustanovení § 9a odst. 5 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech vybraným subjektem a tím došlo s odkazem na ustanovení § 9a odst. 8 ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti. S účinností k 21.2.2012 správce daně rozhodl, že se místně příslušným stal Specializovaný finanční úřad. Správce daně Finanční úřad Praha – západ postupem dle ustanovení § 131 odst.

3 daňového řádu změnil místní příslušnost správce daně z moci úřední. Specializovaný finanční úřad tak byl příslušný k vydání jak rozhodnutí o registraci č.j. 3094/12/013320108387 ze dne 9.3.2012, tak i následných rozhodnutí v souvislosti s vedeným daňovým řízením.

K třetímu okruhu žalobních námitek, ve kterém žalobce namítá, že se odvolací správní orgán nevypořádal se všemi odvolacími důvody, neseznámil žalobce s provedenými důkazními prostředky, neumožnil se k nim vyjádřit a že jak platební výměry, tak rozhodnutí o odvolání byly podepsány neoprávněnou úřední osobou uvádí žalovaný, že námitky brojící proti nicotnosti rozhodnutí SFÚ byly přezkoumány ve smyslu § 105 daňového řádu a podnět byl vyřízen Vyrozuměním o odložení podnětu. Toto Vyrozumění bylo žalobci doručeno dne 31.8.2015, tedy ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání. Odvolací správní orgán ze závěru uvedených ve Vyrozumění pouze vycházel a v odvolacím řízení se pak již zabýval pouze důvody, které se netýkaly namítané nicotnosti rozhodnutí. K námitce nezákonnosti napadeného rozhodnutí, které potvrdilo platební výměry podepsané neoprávněnou osobou odkázal žalovaný na Vyrozumění odložení podnětu k prohlášení nicotnosti rozhodnutí a poukázal na to, že při prošetření podnětu na prohlášení nicotnosti postupem dle § 105 daňového řádu se Odvolací finanční ředitelství sice zabývalo podpisovým právem konkrétních úředních osob, ale neprovádělo odvolací řízení, kde by bylo povinno postupovat dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Dle citovaného ustanovení navíc měl odvolací správní orgán povinen postupovat pouze v případě, že doplňuje dokazování a v jeho rámci vyjdou najevo nové skutečnosti. Tato situace ale nenastala. K oprávnění Ing. J. K. k rozhodování v daňovém řízení uvedl žalovaný, že oba platební výměry byly vydány za účinnosti Organizačního řádu ze dne 10.12.2012. Odkaz žalobce na článek 113, 115 a 116 tohoto organizačního řádu není odpovídající. Ten řešil vnitřní organizační strukturu v článku 72. Platební výměr digitálně podepsala vedoucí Oddělení výkonu daní pro sektor II Ing. J. K., která zastupovala Ing. M. J., ředitelku Odboru výkonu daní pro sektor služeb. Tento postup byl zcela v souladu s článkem 119 odst. 1 písm.g) výše označeného organizačního řádu. V návaznosti na článek 24 odst. 1 písm. g) Podpisového řádu finanční správy ČR účinného ke dni 1.1.2015 je oprávněn ředitel finančního úřadu vydat v rámci své působnosti podpisový řád pro jím řízený finanční úřad. Podle článku 15 odst. 1 písm. d) Podpisového řádu Speciálního finančního úřadu a jeho územních pracovišť ze dne 31.10.2015 podepisuje ředitel odboru výkonu daní i platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně. Dále z článku 3 písm. a) podpisového řádu vyplývá, že v případě nepřítomnosti vedoucího zaměstnance Speciálního finančního úřadu oprávněného k podpisu podepisuje oprávněný zastupující zaměstnanec všechny dokumenty, k jejich podepisování je pověřen zastupovaný zaměstnanec. Platební výměr tak byl podepsán osobou k tomu oprávněnou.

K námitce nezákonnosti rozhodnutí o odvolání z důvodu absence podpisového práva Ing. T. J., Ph.D., ředitele odboru uvedl, že žalobcem tvrzený judikát 9As 34/2014 nelze použít, neboť podle § 102 odst. 1 písm.g) daňového řádu je nezbytnou náležitostí rozhodnutí podpis úřední osoby a nikoli podpis oprávněné úřední osoby jak je uvedeno ve správním řádu. Dále poukázal na to, že podpisový řád Odvolacího finančního ředitelství vydal ředitel OFŘ na základě zmocnění daného v části čtvrté článek 23 písm.e) Podpisového řádu Finanční správy ČR. Podpisovým řádem Odvolacího finančního ředitelství delegoval ředitel podpisové právo na další zaměstnance zařazené k výkonu práce na Odvolacím finančním ředitelství a dle článku 11 odst. 4 písm. n) Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství podepisuje ředitel odboru rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o pokutě. Rozhodnutí o odvolání ze dne 12.1.2016 bylo podepsáno uznatelným elektronickým podpisem Ing. T. J., Ph.D., ředitelem odboru. Rozhodnutí tak podepsala oprávněná úřední osoba.

K námitce žalobce ohledně užití moderačního práva u výše pokuty odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že pokuta za opožděné tvrzení daně vzniká bez přičinění správce daně, tedy ex lege. Je pevně daná zákonem a není možno ji měnit, její výše je odvozená od výše placené daně. Odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 30.6.2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, kde Ústavní soud dospěl k závěru, že výše sankce (procentuální hodnota určená zákonodárcem přímo v zákoně) sama zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a dopředu určitelným způsobem vylučuje libovůli ze strany rozhodujícího orgánu. Pokuta byla žalobci uložena z důvodu nevyhovění výzev ohledně podání daňového přiznání. Závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Soud projednal věc bez nařízení jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný na výzvu soudu nevyjádřil výslovný nesouhlas (ust. § 51 odst. 1 soudního řádu správního).

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud, že dne 8.12.2014 Okresní soud ve Weilheimu v Bavorsku, Spolková republika Německo, vydal pod sp. zn. IN 415/14 usnesení, kterým byla nařízena předběžná insolvenční správa dlužníka a ustanoven předběžný insolvenční správce pan M. M., advokát. Dne 1.2.2015 bylo zahájeno hlavní insolvenční řízení s daňovým subjektem, který má své sídlo ve Spolkové republice Německo a ustanoven insolvenční správce, opět pan M. M. Dne 5.3.2015 Specializovaný finanční úřad vydal výzvy k podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmu právnických osob, které byly insolvenčnímu správci doručeny dne 12.3.2015. Insolvenční správce na výzvy nereagoval, Specializovaný finanční úřad stanovil daň za předmětná zdaňovací období dle pomůcek a to platebními výměry ze dne 21.4.2015, č.j. 95804/15/4200-12776-108960 a ze dne 5.5.2015, č.j. 102631/15/4200-12776-108960. Z důvodu nepodání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2014 do 31.12.2014 vydal správce daně platební výměr ze dne 4.6.2015 na pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 23.959 Kč. Z důvodu nepodání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za část zdaňovacího období od 1.1.2015 do 31.1.2015 vydal správce daně platební výměr ze dne 4.6.2015 na pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 500 Kč.

Proti oběma výše uvedeným platebním výměrům podal zástupce žalobce blanketní odvolání, které na výzvu doplnil podáním ze dne 29.7.2015. Součástí odvolání byl i podnět k prohlášení nicotnosti uvedených platebních výměrů, který byl odložen Vyrozuměním o odložení podnětu k prohlášení nicotnosti rozhodnutí vydané Odvolacím finančním ředitelstvím ze dne 31.8.2015 pod č.j. 28543/15/5100-41452-707045. O odvolání rozhodlo Odvolací finanční ředitelství napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítlo a rozhodnutí finančního úřadu potvrdilo. Námitky uvedené v odvolání žalovaný důvodnými neshledal, k výši pokuty odkázal na ustanovení § 250 daňového řádu. Vyjádřil se také k námitce žalobce, že by měl zjišťovat důvody porušení právní povinnosti, přihlížet k majetkovým poměrům pachatele a společenské nebezpečnosti jednání pachatele, když s odkazem na ustanovení § 262 daňového řádu uvedl, že se správní řád pro účely správy daní nepoužije. K námitce, že prvoinstanční správce daně při vydání rozhodnutí nezohlednil, že došlo k rozhodnutí o úplatku zahraniční právnické osoby, což má dopad i na její odštěpný závod a dle odvolatele tak došlo k přerušení řízení o správním deliktu (§ 140d a § 260 insolvenčního zákona) uvedl, že s odvolatelem není vedeno běžné řízení o správním deliktu, v němž by mohly být uplatněny obecné principy trestání. Povinnost uhradit pokutu za nepodání tvrzení daně vzniká přímo ze zákona a její uložení nezávisí na správním uvážení prvoinstančního správce daně. V projednávané věci všechny předpoklady pro udělení pokuty naplněny byly, a tudíž

prvoinstanční správce daně jednal v souladu se zákonnými předpisy a pokutu uložil oprávněně.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními 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 (ustanovení § 75 soudního řádu správního) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Hlavním důvodem, z něhož žalobce dovozuje nicotnost rozhodnutí, je tvrzení žalobce, že žalované rozhodnutí směřuje odštěpnému závodu, který nemá právní subjektivitu (způsobilost k právnímu jednání) a způsobilost být účastníkem řízení (procesní způsobilost).

Soud k tomuto žalobnímu bodu předesílá, že není sporu o tom, že daňovým subjektem může být pouze fyzická nebo právnická osoba. Takový závěr vyplývá z ustanovení § 5 odst. 1 zákona o DPH (ve spojení s ustanovením § 20 odst. 1 daňového řádu), podle něhož je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Za právnickou osobu naproti tomu nelze považovat její organizační složku. Jak vyplývá z ustanovení § 503 občanského zákoníku, organizační složka je pouze určitou částí obchodního závodu podnikatele. Organizační složka obchodního závodu proto 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.

Platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně je rozhodnutím podle daňového řádu (srov. ust. § 102 odst. 1 daňového řádu). Jednou ze základních náležitostí takového rozhodnutí je označení jeho příjemce. Pokuta je ukládána daňovému subjektu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů. V případě doručování právnické osobě je pak třeba zejména uvést přesný název, právní formu, sídlo, a v neposlední řadě daňové identifikační číslo. Je zřejmé, že daňovým subjektem a tedy příjemce rozhodnutí byla v posuzované věci právě jen zahraniční právnická osoba VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft a nikoli její organizační složka. Z uvedeného vyplývá, že jako příjemce předmětného platebního výměru měla být označena společnost VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, a to včetně shora uvedených náležitostí, které slouží její nezaměnitelné identifikaci.

Soud má v případě předmětného platebního výměru za to, že všechny shora uvedené požadavky na označení příjemce byly splněny. V záhlaví platebního výměru je daňový dlužník označen přesným názvem, adresou jeho sídla ve Spolkové republice Německo, jakož i daňovým identifikačním číslem. Teprve po této identifikaci následuje v záhlaví označení organizační složky, jejímž prostřednictvím společnost působí v České republice. Z tohoto dodatečného údaje přitom nijak nevyplývá, že by za daňový subjekt byla i považována pouhá organizační složka. Naopak je zcela zřejmé, že následuje-li po slovech „daňový subjekt“ jako první označení právnické osoby, nezavdává to jakoukoli pochybnost, že je za daňový subjekt považována právě ona, a to i tehdy, je-li toto označení doplněno identifikací její organizační složky. Jakkoliv zákon daňovým orgánům neukládá označovat zahraniční právnickou osobu včetně její organizační složky, nelze takový postup mít za nezákonný, neboť nijak nesnižuje jednoznačnost identifikace příjemce rozhodnutí. Žalobce se mýlí, pokud má za to, že předmětné platební výměry směřují pouze k organizační složce společnosti

VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft. Má-li žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné s ohledem na označení organizační složky, je taková námitka nedůvodná. Tyto závěry se týkají i napadeného rozhodnutí, kde je daňový subjekt označen zcela shodně a ani zde proto není pochyb o tom, že daňovým subjektem, k němuž výzva směřovala, byla zahraniční právnická osoba VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft.

Soud dospěl k závěru, že nelze přisvědčit ani žalobcovým závěrům o nicotnosti platebních výměrů a napadeného rozhodnutí, neboť nicotnost způsobují jen ty nezávažnější vady rozhodnutí (k důvodům nicotnosti srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 6 A 76/2001-96 ze dne 22. 7. 2005). Za takovou vadu lze sotva označit skutečnost, že řádné označení příjemce uvedených rozhodnutí je doplněno ještě o označení jeho organizační složky. Z takové skutečnosti nijak nevyplývá, že by za daňový subjekt byla žalovaným považována entita, která nemá právní osobnost, jak naznačuje žalobce. Žalobcem odkazovaná judikatura Nejvyššího správního soudu - jeho rozsudek čj. 3 As 25/2013-46 ze dne 5. 3. 2014 - je přitom zcela nepřipadná, neboť se týká případu, v němž se namísto nedostatku označení příjemce rozhodnutí jednalo o situaci, kdy byla příjemcem fyzická osoba, která zemřela.

Soud pak pro úplnost ohledně posouzení námitek týkajících se subjektivity organizační jednotky poukazuje § 21 daňového řádu, který organizační jednotce plátce daně dává status plátcovy pokladny, pokud tak stanoví zákon, a dále § 24, který ve svém odstavci 3 a 6 přiznává organizační složce podniku zahraniční osoby určitou procesní způsobilost. Ustanovení § 45 odst. 1 daňového řádu pak připouští, aby zahraniční právnické osobě bylo doručováno na adresu sídla organizační složky jejího podniku zřízené v České republice, týká-li se písemnost činnosti této organizační složky podniku. Z těchto procesních ustanovení považuje soud za zřejmé, že daňový řád, i když ne zcela konzistentně 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 soud snažil posoudit věc v celém kontextu veřejného, zejména daňového práva. Vycházel přitom i z názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku 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.*“

Námitku žalobce, podle něhož byl Specializovaný finanční úřad k vydání předmětných platebních výměrů nepřislušný, soud posoudil rovněž jako nedůvodnou. O věcné jakož i místní příslušnosti žalovaného k vedení daňové řízení na společnost VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft není pochyb. Tato zahraniční právnická osoba je tzv. vybraným subjektem podle ustanovení § 11 odst. 2 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle něhož je Specializovaný finanční úřad příslušný vybraným subjektům – podnikajícím právnickým osobám, jejichž obrat přesáhl 2 mld. Kč. Uvedené ustanovení je speciální úpravou ve vztahu k pravidlům daňového řádu pro určení věcné a místní příslušnosti. Účastníci nijak nerozporují, že společnost VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft podmínky výše obratu a založení za účelem podnikání v rozhodné době splňovala a ani soud o jejich splnění nemá pochybnosti. Soud je však na rozdíl od žalobce

přesvědčen, že shora 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) tohoto ustanovení zákonodárce zařadil zcela obecně jakoukoli podnikající právnickou osobu vymezenou pouze výší obrátu. Nelze proto podřizovat výklad ustanovení § 11 odst. 2 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tomu, jak jsou formulována následující, povahově zcela odlišná, kritéria. Nadto 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, by popíral účel a náplň Specializovaného finančního úřadu.

Pokud žalobce poukazuje na vady dříve provedené registrace, resp. přeregistrace k Specializovanému finančnímu úřadu, považuje soud za zdůraznit, že z petitu žaloby jednoznačně vyplývá, že se žalobce podanou žalobou domáhá přezkoumání a zrušení platebních výměrů na pokutu za opožděné tvrzení daně a napadeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta odvolání a oba vydané platební výměry potvrzeny. Rozhodnutí o registraci ale předmětem soudního přezkumu v tomto řízení není. Zde je nutné zdůraznit, že řízení o registraci podle daňového řádu je samostatným řízením a pokud žalobce namítá vady rozhodnutí vydaného v řízení o registraci, nemůže se jejich odstranění domáhat v nyní projednávané věci. Žalobce měl možnost proti rozhodnutí podat odvolání, a pokud by mu nebylo vyhověno, mohl se domáhat přezkoumání rozhodnutí soudem. Pokud tak neučinil, nemůže být tento nedostatek zhojen v nyní probíhajícím řízení. Proto se soud námitkami, které žalobce směřuje proti rozhodnutí o registraci, v nyní projednávané věci nezabýval.

Další námitka žalobce se týká podpisu oprávněné osoby na rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i žalovaného. I tato námitka je nedůvodná, když rozhodnutí správního orgánu i žalovaného splňuje veškeré náležitosti uvedené v ust. § 102 daňového řádu a podle ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu rozhodnutí obsahují podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka - rozhodnutí správního orgánu prvního stupně obsahují elektronický podpis Ing. J. K., vedoucí oddělení výkonu daní pro sektor služeb II, a to v zastoupení za Ing. M. J., ředitelku odboru výkonu daní pro sektor služeb (v souladu s vnitřním předpisem č.j. 232520/14/4000-00500 „Podpisový řád Specializovaného finančního úřadu a jeho územních pracovišť), konkrétně ustanovení s čl. 15 odst. 1 písm. d) a čl. 3 písm. a). Žalované rozhodnutí obsahuje podpis Ing. TJ., PhD., ředitele odboru daně z příjmů právnických osob.(v souladu s organizačním a podpisovým řádem žalovaného). . V případě ověření podpisu žalovaným dle příslušných vnitřních předpisů, zda se jedná o osobu oprávněnou, se nejedná o provádění nových důkazů ve smyslu ust. § 115 daňového řádu, ale pouze o ověření skutečnosti, že podepsaná osoba je oprávněná rozhodnutí podepsat. Soud také poukazuje na závěr Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 16.11.2016, č.j. 7 Afs 156/2016 – 59 uvedl, že „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“. Napadená rozhodnutí tak dle soudu splňují veškeré náležitosti uvedené v ust. § 102 daňového řádu. Ani tuto námitku proto soud důvodnou neshledal.

K námitce, že žalovaný nezkoumal majetkové poměry pachatele a společenskou nebezpečnost jednání pachatele, tedy měl využít správní uvážení a pokutu snížit, případně od ní zcela upustit, odkazuje soud na nálezy Ústavního soudu Pl. ÚS 24/14 ze dne 30.6. 2015, který k ustanovení § 250 daňového řádu uvedl, že toto ustanovení „upravuje pokutu za opožděné tvrzení daně, která je sankcí za podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Pokuta vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od výše placené daně, narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení a má stanovenou minimální a maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Pokuta za opožděné tvrzení daně představuje zejména motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení, bez nichž není efektivní správa daní možná. Nesplnění povinnosti tvrzení daně je třeba obecně považovat za ohrožení samotného zjištění a stanovení daně a následně i její úhrady, tj. dochází zde k ohrožení cíle správy daní jako takové. Ustanovení § 250 daňového řádu je slučitelné s principy právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy a nepředstavuje rozpor s čl. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod a s čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod“. Z uvedeného je patrné, že se jedná o pokutu, která je stanovena zákonem jako následek porušení zákonem stanovené povinnosti a není možné ji měnit. Tato právní úprava dle ústavního soudu umožňuje sankcionování porušení povinnosti předvídatelným a dopředu určitelným způsobem, který vylučuje libovůli ze strany rozhodujícího orgánu a snižuje korupční potenciál. Námitka, že žalovaný měl využít svého správního uvážení a pokutu snížit, případně od ní ustoupit, proto není důvodná. Žalobce svou povinnost prokazatelně porušil, když předmětná daňová přiznání nepodal, a to ani po té, co byl k jejich podání vyzván. Z toho je patrné, že svou povinnost danou zákonem nesplnil, což ostatně ani v podané žalobě nezpochybňuje.

Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně nemohl být vydán, neboť řízení o této pokutě není daňovým řízením a už vůbec ne jeho dílčím řízením. S odkazem na ustanovení § 243 daňového řádu ve spojení s §§ 140d a 266 insolvenčního zákona uvedl, že v případě insolvenčního řízení nelze řízení o pokutě zahájit ani v něm pokračovat.

Soud při posouzení důvodnosti této námitky vycházel z ustanovení § 243 odst. 1 daňového řádu, dle kterého po zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat, s výjimkou daňové exekuce, kterou lze nařídit, avšak nelze ji provést, pokud insolvenční zákon nestanoví jinak. Insolvenční zákon v § 140d odst. 2 koresponduje s úpravou uvedenou v daňovém řádu, když pod písm. a) uvádí, že rozhodnutím o úpadku se z jiných řízení podle odstavce 1 nepřerušují daňová řízení.

Pojmem daňového řízení se zabývá ustanovení § 134 daňového řádu, dle kterého je daňovým řízením soubor postupů a dílčích řízení, jež ve svém výsledku vedou ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem (např. uplynutím prekluzivní lhůty) daňové povinnosti s touto daní související. Pojem daňového řízení je nutné stejně jako pojem daň vykládat v širším slova smyslu, než lze usuzovat z prostého jazykového vyjádření, označuje totiž i řízení vedená ohledně jiných peněžitých plnění, která se pro potřeby daňového řádu subsumují pod pojem daň. Pod pojem daňové řízení lze tedy řadit poplatkové řízení, celní řízení (v té části, ve které jde o zjištění, stanovení a úhradu cla) a všechna další řízení, pro která se daňový řád používá jako obecný právní předpis.

Z taxativního výčtu možných dílčích řízení vedených v rámci daňového řízení by se mohlo zdát, že žádná jiná nežli zde uvedená dílčí řízení probíhat nemohou. Takovýto závěr by

však vylučoval z užití některá řízení uvedená v části 4. zákona o následcích porušení povinností při správě daní, která jsou akcesoricky spjata s některými dílčími řízeními. Tento vztah je dán ustanovením § 2 odst. 5, podle nějž úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Lze tedy dovodit, že řízení o těchto peněžitých plněních jsou součástí daňového řízení nebo s ním úzce souvisí.

Pokuta za opožděné tvrzení daně je sice vydávána v samostatném řízení podle § 250. Zákon však předpokládá její předepsání do evidence a formu rozhodnutí v podobě platebního výměru, z čehož lze usuzovat na použití ustanovení z částí zákona spadajících pod daňové řízení (§ 147 a 149). I v případě uložení pokuty se proto jedná o dílčí řízení, které se odehrává v rámci daňového řízení.

Z výše uvedeného vyplývá, že řízení o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně bylo možné zahájit i po vydání rozhodnutí o úpadku žalobce a platební výměry byly v tomto řízení vydány zcela v souladu se zákonem.

Žalobce také vytýká správci daně i žalovanému, že nezkoumali, zda jsou oprávněni ve věci rozhodnout. Soud především zdůrazňuje, že žalobce v průběhu daňového řízení tuto námitku nevznnesl a pokud správní orgány neměly o svém oprávnění rozhodnout pochybnosti, nelze jim vytýkat, že se touto otázkou nezabývaly. Sám žalobce v odvolání i v podané žalobě jejich oprávnění nezpochybňoval, když zpochybňoval pouze věcnou a místní příslušnost Specializovaného finančního úřadu a vyjadřoval přesvědčení o tom, že „v případě zahraniční právnické osoby je příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu“. Ani tuto námitku proto soud důvodnou neshledal.

Protože soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s., zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud dle ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního, neboť žalobce ve věci samé úspěch neměl a žalovanému správnímu orgánu, který ve věci byl úspěšný, žádné prokazatelné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Praze dne 13. září 2017

JUDr. Hana Veberová
předsedkyně senátu