



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Ondřeje Sekvarda v právní věci žalobce: **Mirko Möllen**, advokát se sídlem ve Spolkové republice Německo, Mnichov, Barthstrasse 16, insolvenční správce dlužníka VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, se sídlem ve Spolkové republice Německo, Kraling, Germeringer Str. 1, zastoupený JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábřeží kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2015, č. j. 118649/15/4000-50715-050547, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Af 35/2015 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozsudkem Městského soudu v Praze označeným v záhlaví byla zamítnuta žaloba žalobce proti rozhodnutí žalovaného z 11. 6. 2015, č. j. 118649/15/4000-50715-050547, jímž byly zamítnuty námitky žalobce proti exekučním příkazům žalovaného ze 14. 1. 2015, č. j. 9074/15/4000-50715-107911, 9103/15/4000-50715-107911, 9104/15/4000-50715-107911 a 9106/15/4000-50715-107911 (dále jen „exekuční příkazy“),

jimiž byly přikázány pohledávky z účtu žalobce k úhradě daňových nedoplatků. Žalovaný dospěl k závěru, že exekuční příkazy přehledně uvádějí rozložení dlužné částky na daňový nedoplatek a jeho příslušenství i odkaz na vykonatelná rozhodnutí správce daně, na jejichž základě jsou vymáhány. Exekuční příkazy jsou tak srozumitelné a přezkoumatelné. Námitky týkající se uložení povinností odštěpnému závodu namísto subjektu práv – zahraniční právnické osobě VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft (dále též jen „dlužník“), zmatečného označení daňového subjektu i nejasnosti v tom, kdo je daňovým subjektem, nedostatku místní i věcné příslušnosti žalovaného nebo neprokázání podpisových oprávnění osob podepsaných na exekučních příkazech pak měly dle žalobce vést k nicotnosti, protože byly k vyřízení žalovaným postoupeny jako podnět podle § 70 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nadřízenému orgánu, o jehož postupu – odložení podnětu - byl žalobce informován.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[2] Krajský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že exekuční příkazy ani rozhodnutí žalovaného nejsou nicotné, neboť z nich jasně plyne, jaké osoby – subjektu práv – se týkají. Neukládají povinnosti non subjektu – odštěpnému závodu, ale přímo zahraniční právnické osobě, jež prostřednictvím odštěpného závodu v ČR jedná. Žalovaný byl rovněž místně i věcně příslušným k rozhodnutí ve věci, neboť jeho příslušnost není striktně vázána na daňové rezidenty, ale i na subjekty dosahující obrátu vyššího než 2 000 000 000 Kč. Jak Mgr. S., tak i Ing. P. byly zmocněny k podpisu rozhodnutí správních orgánů v souladu s podpisovým řádem žalovaného. Postup žalovaného, jenž námitky, které měly dle žalobce způsobovat nicotnost, postoupil nadřízenému orgánu, shledal krajský soud zákonným, neboť k posouzení takových námitek je příslušný nadřízený orgán. Exekuční příkaz je rozhodnutím, proti němuž není přípustné odvolání (§ 178 odst. 4 daňového řádu), protože jsou proti takovému typu rozhodnutí – úkonu správce daně – přípustné námitky (§ 159 odst. 1 daňového řádu). Exekuční příkazy byly srozumitelné, neboť uváděly výši daňového nedoplatku i výši nákladů exekuce a podrobně uvedené částky rozebraly.

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] V kasační stížnosti proti shora specifikovanému rozsudku žalobce (dále jen „stěžovatel“) uvedl, že rozsudek je nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“]. Je tomu tak proto, že se soud nezabýval důkazy, z nichž plynulo, že jako daňový subjekt byla registrována organizační složka, nikoli zahraniční právnická osoba. Nepřezkoumatelný je dále proto, že soud vyšel z podpisového řádu, s nímž neměl stěžovatel možnost se seznámit, neboť nebylo prováděno dokazování; oproti tomu soud opomenul provést k důkazu organizační řád navržený stěžovatelem. Nepřezkoumatelné je i vymezení úroku z prodlení, jehož správnost výpočtu není možné ověřit.

[4] Z provedených důkazů soud dle stěžovatele vyvodil nesprávná skutková zjištění, že je to dlužník, kdo má být považován za daňový subjekt [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], takový závěr však z provedených důkazů neplyne. Podstatné je uvedené DIČ a to patří

pokračování

odštěpnému závodu dlužníka, s nímž správci daně vždy jednali. V obdobných případech je přiděleno DIČ i zahraniční právnické osobě, přestože i její organizační složka má v obchodním rejstříku svoje identifikační číslo. Soud též pominul, že se stěžovatel neměl možnost seznámit s podpisovým řádem již ve správním řízení, pokud jím byl doplněn spis, čímž byl zkrácen na svých právech. Tím byl porušen zákon při zjišťování skutkové podstaty takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného, protože je měl soud zrušit.

[5] Nesprávně byla posouzena právní otázka místní a věcné příslušnosti žalovaného soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] tím, že nebyla vyjasněna otázka, kdo je daňovým subjektem. Dlužník je daňový nerezidentem, protože na něj nemůže dopadat příslušnost žalovaného. Nebyl naplněn žádný z případů, u nichž zákon výslovně stanoví příslušnost žalovaného i pro daňové nerezidenty. Nesprávné posouzení též spatřoval v tom, že absence podpisu oprávněné osoby nezpůsobuje nicotnost, ale nezákonnost, již si měl posoudit sám žalovaný, nikoli jeho nadřízený orgán. V každém případě měl žalovaný námitky vypořádat i ve svém rozhodnutí, neboť posouzení nadřízeného orgánu nepodléhá soudnímu přezkumu; pokud pak soud námitky vypořádal, přezkoumal něco, co v rozhodnutí žalovaného nebylo.

[6] Žalovaný kasační stížnost označil za nedůvodnou, když odkázal na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu. Nicotnost rozhodnutí vždy posuzuje nadřízený orgán, proto musel žalovaný pouze odkázat na výsledky takového posouzení. Tím, že se soud tvrzenou nicotností zabýval i přes absenci posouzení žalovaným, nijak nepřekročil svoji pravomoc. Částky, pro které je exekuce vedena, byly v rozhodnutích správních orgánů podrobně rozvedeny.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou vadu neshledal.

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [IV./A; kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], námitkami týkajícími se vad řízení v procesu dokazování [IV./B; kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a nakonec námitkou nesprávného posouzení právní otázky [IV./C; § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV./A

[10] Stěžovatel v první řadě namítal, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, a) protože se soud nezabýval důkazy, z nichž plynulo, že jako daňový subjekt byla registrována organizační složka, nikoli zahraniční právnická osoba; b) vzal v úvahu podpisový řád, aniž by jím provedl dokazování; opomenul provést k důkazu organizační řád, který k důkazu navrhl stěžovatel; c) nepřezkoumatelné je vymezení úroku z prodlení, jehož správnost výpočtu není možné ověřit.

[11] Při posuzování nepřezkoumatelnosti soud zkoumá, zda z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (publikovaný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu pod č. 225/2008, sv. 51), konstatoval, že *„soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“*. Dále např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, (dostupný na www.nssoud.cz jako ostatní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), plyne že *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby“*. V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, (publ. pod č. 134/2004 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“*. Naznačeným kritériím přezkoumatelnosti napadený rozsudek dostal a námitky nejsou důvodné.

IV./A.a

[12] Pokud stěžovatel namítal, že soud se nevypořádal s důkazy předkládanými stěžovatelem, je třeba zmínit, že sice konkrétně není uveden odkaz na všechny stěžovatelem uváděné důkazy, na druhou stranu je z napadeného rozsudku jako celku zřejmé, jaké závěry z nich byly soudem dovozeny. Nesoulad mezi stěžovatelem a napadeným rozsudkem je spíše v interpretaci toho, co je z takových podkladů zjištěno. Nelze přehlédnout, že těžiště námitky stěžovatele je především v tom, že v dokumentech je uvedeno vždy DIČ organizační složky/odštěpného závodu, namísto dle jeho názoru správného DIČ zahraniční právnické osoby, jež je v nich označena pod DIČ odštěpného závodu. Z napadeného rozsudku je patrné, že soud vzal v úvahu i rozhodnutí o registraci k daním, z nichž je stěžovatelem namítaná skutečnost patrná. Povinností soudu je uvést, z jakých materiálů vyvodil svoje skutková zjištění a jaký právní závěr z nich učinil. To se v tomto případě stalo, když svůj skutkový závěr vyvodil ze všech listin z předmětného daňového řízení. Skutkové závěry je třeba činit ze všech důkazů obsažených ve spisu

pokračování

či provedených v rámci dokazování, a to po jejich zhodnocení jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Rozsudek krajského soudu je pak v tomto směru přezkoumatelný, když uvádí dostatek důvodů pro svoje závěry, včetně důkazů, jimiž jsou takové závěry podepřeny. Z předložených listin bylo zřejmé, jaký byl postoj správce daně k daňovému subjektu a k otázce, koho za takový subjekt považovat – zahraniční právnickou osobu reprezentovanou v ČR jejím odštěpným závodem, jemuž bylo přiděleno DIČ, přestože byl takový subjekt identifikován neodpovídajícím DIČ.

IV./A.b

[13] Námitka spočívající v tom, že soud vzal v úvahu podpisový řád, jímž nebylo provedeno dokazování, rovněž nenaplnuje důvod, pro který by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Lze souhlasit se stěžovatelem v tom, že soud neprovedl dokazování uvedeným podpisovým řádem, a přesto z něj vyšel jako z obsahu spisu, ovšem uvedené pochybení nemělo vliv na správnost napadeného rozhodnutí a nijak nezkrátilo práva stěžovatele v řízení před soudem. Nejvyšší správní soud uvádí, že v žalobě byl stěžovatel poměrně nekonkrétní, pokud uvedl, že „není zřejmé, zda *exekuční příkazy podepsala oprávněná osoba*“, resp. že i u rozhodnutí žalovaného nebyla tato okolnost zřejmá, když podle něj absentoval údaj o realizaci podpisu v zastoupení. V návaznosti na takto obecně pojatou námitku lze poukázat na rozsudek zdejšího soudu z 24. 6. 2015, č. j. 10 As 1/2014 - 187, podle kterého „*správní orgán je tedy povinen mít transparentní pravidla pro zastoupení při podpisu rozhodnutí, účastník řízení může zpochybnit, že buď neexistovala, nebo v jeho věci nebyla dodržena. Musí však přednést relevantní tvrzení o v úvahu přicházejících pochybnostech.*“. Stěžovatel neuvedl jinou skutečnost než tu, že ze samotného organizačního řádu oprávnění podepisujících osob podle něj nevyplynulo, nadto byl na podrobnější argumentaci vedenou tímto směrem upozorněn vyjádřením žalovaného k žalobě z 22. 10. 2015, ale rovněž nadřízeným orgánem žalovaného v rámci vypořádání námitek způsobujících dle stěžovatele nicotnost exekučních příkazů ze 17. 4. 2015. Na uvedené mohl v dostatečném rozsahu reagovat, čímž jeho procesní práva nikterak neutrpěla, neboť i pokud by krajský soud z podpisového řádu nevycházel, musel by dospět ke stejnému závěru, tedy nedůvodnosti žalobní námítky pro její vágnost (srovnej v obdobné věci rozsudek Nejvyššího správního soudu z 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018 – 76). Stejným způsobem je třeba posoudit i absenci provedení důkazu v podobě organizačního řádu ze strany krajského soudu, ve vztahu k němuž se ze strany stěžovatele jednalo pouze o zcela obecnou formulaci, že není zřejmé, zda z něj skutečně plyne oprávnění dotčených úředních osob rozhodnutí správních orgánů podepsat. Nebylo pak ani důvodu, aby se soud zabýval potenciálními rozpory mezi podpisovým řádem a organizačním řádem, jež nadto nebyly ani stěžovatelem tvrzeny.

IV./A.c

[14] Napadený rozsudek podle stěžovatele trpí nepřezkoumatelností i z toho důvodu, že úroky z prodlení nejsou v dostatečné míře specifikovány tak, aby bylo možné ověřit správnost jejich výpočtu. Stěžovatel se mylí. Z napadeného rozsudku je zcela patrné, k jakému závěru soud dospěl, přičemž je též zcela zřetelné, že se ztotožnil se způsobem, jakým se obdobnou námitkou zabýval již žalovaný. Instruktivní pro stěžovatele jsou

závěry rozsudku zdejšího soudu z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS, které je možné použít i zde, totiž, že „je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se soubhlasnou poznámkou osvojil.“ Přesně to soud učinil. Z rozhodnutí žalovaného je pak nanejvýš jasné, z jaké částky a za jaké období je úrok z prodlení vypočítán (ve spojení s exekučními příkazy), zároveň je uvedeno zcela přesně, z jakých částek od určitého data do budoucnosti úrok z prodlení počítán není. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů je třeba brát jako jeden celek (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 - 47), proto určité doplnění argumentace nad rámec exekučních příkazů ze strany žalovaného je třeba vnímat v kontextu exekučních příkazů. Ve svém celku pak soud dala rozhodnutí správních orgánů obou stupňů dostatek podkladů pro učinění jeho závěrů a umožnila mu ztotožnit se s jejich přezkoumatelnými stanovisky.

IV./B

[15] Stěžovatel dále uplatnil kasační důvod, že z provedených důkazů soud vyvodil nesprávná skutková zjištění, že je to dlužník, kdo má být považován za daňový subjekt [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Soud měl též pominout, že se stěžovatel neměl možnost seznámit ve správním řízení s podpisovým řádem, čímž byl zkrácen na svých právech. Námitky nejsou důvodné.

[16] Především je třeba uvést, že tvrzená vada spočívající v tom, kdo má být považován za daňový subjekt v řízení, v němž se postup správce daně opírá o registraci dlužníka vystupujícího pod daňovým identifikačním číslem odštěpného závodu, byla opakovaně shledána jako namítaná nedůvodně. Lze v tomto směru pro stručnost odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018 – 76 (body [9] až [13]), nebo na rozsudek z 18. 5. 2017, č. j. 9 Afs 214/2016 – 166 (body [84] až [89]). Podstatou tam uvedené argumentace je skutečnost, že zahraniční právnická osoba nemůže na území ČR provozovat svoji podnikatelskou činnost jinak než prostřednictvím svojí organizační složky (odštěpného závodu), která se zapisuje do obchodního rejstříku a je jí přiděleno identifikační číslo. Z rozhodnutí žalovaného i správního orgánu prvního stupně je zřejmé, že tato byla adresována zahraniční právnické osobě prostřednictvím jejího odštěpného závodu, na jehož adresu rovněž byla všechna rozhodnutí doručována v souladu s § 45 odst. 1 daňového řádu. Z rozhodnutí správních orgánů obou stupňů pak nebyl zjištěn žádný nedostatek, který by vyvolal pochybnosti, komu je rozhodnutí určeno, čímž by je mohl činit nepřezkoumatelným, kromě nesprávně uvedeného DIČ odštěpného závodu namísto správného DIČ samotné zahraniční právnické osoby. S přihlédnutím k uvedené okolnosti pak nemá žádnou relevanci ani případně odlišný přístup k jiným zahraničním právnickým osobám, jejichž dokumenty se stěžovatel zaštiťoval obdobně jako v jiných shora citovaných právních věcech.

[17] Nedůvodná byla i námitka, že do práv stěžovatele bylo zasaženo nemožností se seznámit s podpisovým řádem žalovaného v průběhu správního řízení, čímž bylo dotčeno

pokračování

jeho právo na spravedlivý proces. Nejvyšší správní soud odkazuje na bod [13] tohoto rozsudku, kdy pro účely uvedené námitky, tentokrát v rámci soudního řízení, dospěl k závěru, že námitka nebyla nijak konkrétní, pouze naznačovala, že uvedený důkaz nebyl řádně proveden, případně s ním nebyl seznámen, aniž by jakkoli specifikoval, v jaké podobě se takové pochybení příslušného orgánu na jeho právech projevilo. Stěžovatel se pohyboval pouze v rovině obecných tvrzení o tom, že není zřejmé, zda podepsala rozhodnutí oprávněná osoba, netvrdil, že by skutečně rozhodnutí podepsala osoba neoprávněná, což by jinak mohlo mít za určitých podmínek za následek nezákonnost, nadto lze poukázat na to, že v řízení před soudem pak byla uvedená eventualita vyloučena.

IV./C

[18] V rámci kasačního důvodu nesprávného posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] stěžovatel zpochybnil věcnou a místní příslušnosti žalovaného v dané věci. Námitka není důvodná.

[19] Nejvyšším správním soudem je vymezená otázka i nyní nahlížena shodným způsobem, jak učinil v rozsudku z 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 – 75 (body [81] až [85]), když nemá důvodu se od uvedených závěrů odchýlit. Ustanovení § 11 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, rozlišuje mezi právními osobami zahraničními a tuzemskými, resp. mezi daňovými subjekty rezidenty a nerezidenty pouze u specifických případů, když pod žádný takový nespadá dlužník. Podstatný pro účely stanovení příslušnosti žalovaného v projednávané věci je pojem „*daňový subjekt*“, u něhož není rozhodné, zda na území České republiky podniká, aniž by zde měl organizační složku, anebo prostřednictvím organizační složky (příp. odštěpného závodu). Absence zmínky o zahraniční právní osobě v ustanovení o věcné příslušnosti žalovaného (nepočítaje v to zmíněné specifické případy) tedy nesvědčí o ničem jiném než o tom, že do věcné příslušnosti žalovaného patří všechny daňové subjekty splňující kritéria uvedená v § 11 zákona. Jedním z kritérií je pak i velikost obrátu, podle něhož byla věcná příslušnost, a tedy i místní příslušnost žalovaného u dlužníka dovozena, a naplnění tohoto kritéria nebylo zpochybňováno. V souvislosti s otázkou věcné a místní příslušnosti pak není vůbec relevantní argumentace stěžovatele týkající se pochybností o tom, kdo má být považován za daňový subjekt pro účely posouzení daňové rezidentury, a to z důvodů uvedených shora pod bodem [16], neboť je nepochybné, že za daňový subjekt je považována zahraniční právní osoba podnikající na území České republiky prostřednictvím organizační složky (odštěpného závodu), byť chybně označená pod DIČ uvedené organizační složky. Nebylo vůbec podstatné, zda se jedná o daňového rezidenta, či nikoli, podstatné bylo zařazení daňového subjektu pod konkrétní skupinu subjektů spadajících do věcné příslušnosti žalovaného.

[20] Mezi námitky týkající se nesprávného posouzení právní otázky stěžovatel zařadil i to, že absence podpisu oprávněné osoby nezpůsobuje nicotnost, ale nezákonnost, kterou si měl posoudit sám žalovaný, nikoli jeho nadřízený orgán, a měla být vypořádána i rozhodnutím žalovaného. Námitka není důvodná.

[21] Postup správních orgánů v případě, že je vznesena námitka nicotnosti, je upraven v § 105 daňového řádu, když příslušným pro posouzení takové námítky je správní orgán nejbližší nadřízený tomu, který rozhodnutí vydal. V daném případě byly exekuční příkazy vydány žalovaným, přičemž je třeba uvést k odstranění pochybností stěžovatele, že exekuční příkaz je rozhodnutím, proti němuž nepřipouští daňový řád opravné prostředky (§ 178 odst. 4 daňového řádu). Za rozhodnutí jej uvedené ustanovení přímo označuje. Proti takovému rozhodnutí je možné podat námitky, neboť se jedná o rozhodnutí, proti němuž není přípustné odvolání (§ 159 odst. 1 daňového řádu). V zásadě o námitkách rozhodne správce daně, který provedl úkon, proti němuž námitky směřují. Uvedené by platilo i v projednávané věci, pokud by se nejednalo specificky o námitku nicotnosti, u níž je stanoven zvláštní způsob posuzování shora citovaným § 105 daňového řádu. Pokud tak námitka nicotnosti byla ponechána k posouzení správci daně nadřízenému žalovanému, bylo tak učiněno v souladu se zákonem, přičemž důvody, pro něž uvedená námitka byla shledána nedůvodnou, byly stěžovateli sděleny.

[22] Pokud stěžovatel uváděl, že jím uváděné vady nezpůsobují nicotnost, ale nezákonnost, a tu si měl žalovaný posoudit sám, nelze přehlédnout, že to byl samotný stěžovatel, kdo v rámci daňového řízení shledával jako důsledek jím namítaných vad primárně nicotnost a teprve následně (z procesní opatrnosti nejspíše) nezákonnost. Správci daně pak nezbylo než podle § 105 daňového řádu přenechat posouzení uvedených námitek nadřízenému orgánu. Nevyjádřil-li se žalovaný k týmž námitkám pro případ, že uvedené vady nezpůsobily nicotnost (a nebyl tedy důvod pro posouzení nadřízeným orgánem), ale nezákonnost, Nejvyšší správní soud uvádí, že taková okolnost nezpůsobuje vadu uvedeného rozhodnutí. Je třeba uvést, že úplná absence věcné příslušnosti automaticky znamená nicotnost rozhodnutí [§ 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu] a rovněž tak uložení povinnosti non-subjektu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74, publ. pod č. 1629/2008 Sb. NSS) má stejný důsledek.

[23] K vadám způsobujícím nicotnost je soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 76 odst. 2 s. ř. s., resp. § 109 odst. 4 s. ř. s. *in fine*). To je ostatně též důvod, proč se jimi samotnými zabýval i krajský soud. Bylo tomu tak jednak proto, že je-li důsledkem nicotnost, je povinen ji vyslovit i bez návrhu, nadto ale též uvedené námitky byly uplatněny v rámci žalobních bodů (str. 4 až 9 žaloby), soud pak nebyl vázán právními důsledky namítaných vad specifikovanými stěžovatelem, neboť by je byl povinen zohlednit i tehdy, kdy by způsobilý „pouhou“ nezákonnost, kterou stěžovatel z opatrnosti též namítal.

[24] Byl to stěžovatel sám, kdo námitky v žalobě uplatnil nejen v naprosto stejném znění jako v rámci námitek proti exekučním příkazům, ale primárně namítal právě nicotnost, což nachází svůj odraz v jeho petitorním požadavku. V každém případě nemohlo být vadou postupu soudu, resp. důvodem nezákonnosti napadeného rozsudku to, že uvedené námitky vypořádal.

[25] Jestliže nyní stěžovatel zmiňuje, že nenamítal nicotnost, ale naopak nezákonnost, pročez žalovaný měl svůj postoj k námitkám odůvodnit sám, aby tak mohl učinit v rámci přezkumu i soud, činí tak ryze účelově. Za účelové lze ostatně označit i jeho námitky

pokračování

týkající se pochybností o totožnosti daňového subjektu, oprávnění k podpisu úřední osoby, jakož i věcné příslušnosti žalovaného, neboť první a třetí námitka je setrvale tímto soudem rozhodována stejně a ve vztahu ke druhé se stěžovatel vždy omezuje na vyjádření blíže nekonkretizovaných pochybností bez toho, že by relevantně zpochybnil oprávnění podepsaných osob (viz bod [13]), tedy fakticky není namítán nedostatek oprávnění podepsané osoby, ale vyjadřována pochybnost o tom, zda je dostatečně takové oprávnění prokázáno, či nikoli.

V. Závěr

[26] S ohledem na shora uvedenou argumentaci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[27] O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto ve shodě s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť žalobce ve věci neuspěl a žalovanému náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. března 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu