

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **M. M.**, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábřeží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 12. 2014, č. j. 271261/14/4000-50715-050201, č. j. 270175/14/4000-50715-050201 a č. j. 271289/14/4000-50715-050201, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2016, č. j. 11 Af 19/2015 - 72

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalobce v záhlaví uvedený rozsudek, jehož výrokem I. Městský soud v Praze odmítl jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 12. 2014, č. j. 270175/14/4000-50715-05020, výrokem II. zamítl jeho žalobu proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 12. 2014, č. j. 271261/14/4000- 50715-050201 a č. j. 271289/14/4000-50715-050201 a výrokem III. vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě.

[2] Ze správního spisu projednávané věci vyplývají následující skutečnosti. Žalovaný vydal dne 19. 9. 2014 exekuční příkaz na prodej movitých věcí č. j. 197803/14/4000-27901-05279 k vymožení nedoplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 81.837.041 Kč. V záhlaví

příkazu je jako daňový subjekt označena společnost V. A. (dále též „*dlužnice*“) a dále adresa jejího sídla ve S. r. N. Za touto identifikací daňového subjektu pak následuje pod nadpisem „*organizační složka*“ adresa organizační složky shora označeného daňového subjektu v D. B. K exekučnímu příkazu je připojen doklad o jeho doručení JUDr. Jiřímu Vaníčkovi, advokátovi. Na základě tohoto exekučního příkazu provedl žalovaný soupis movitých věcí označených v protokolu č. j. 199186/14/4000-27901-109550 ze dne 19. 9. 2014, v jehož záhlaví je jako daňový subjekt, proti němuž je exekuce vedena, označena „*V. A. organizační složka se sídlem P. D. B.řežany*“. Z protokolu dále vyplývá, že jeho sepsání byl přítomen L. N., označený jako vedoucí organizační složky; jenž protokol rovněž podepsal v rubrice „ *Podpis dlužníka – osoby oprávněné jednat za dlužníka*“. Dne 25. 9. 2014 žalovaný vydal také výzvu k podání prohlášení o majetku č. j. 203336/14/4000-27901-107540. Dlužnice byla v záhlaví výzvy označena shodně, jako tomu bylo ve shora uvedeném exekučním příkazu. Všechny shora uvedené úkony žalovaného napadla dlužnice prostřednictvím svého právního zástupce JUDr. Jiřího Vaníčka námitkami, které odůvodnila tím, že daňový subjekt označený v uvedených listinách nemá právní subjektivitu. Žalovaný dne 31. 12. 2014 námitky zamítl rozhodnutími uvedenými v záhlaví tohoto rozsudku.

[3] Dne 1. 2. 2015 bylo se společností V. A. zahájeno hlavní insolvenční řízení (usnesení Okresního soudu Wilheim sp. zn. IN 415/14). Insolvenčním správcem byl ustanoven žalobce M. M., na kterého tak přešlo právo spravovat majetek patřící do majetkové podstaty dlužnice.

[4] Žalobce následně podal prostřednictvím advokáta JUDr. Jiřího Vaníčka žalobu k Městskému soudu v Praze proti všem shora uvedeným rozhodnutím o námitkách. Městský soud po posouzení věci dospěl k závěru, že:

a. protokol o soupisu věcí sám o sobě není způsobilý zasáhnout do právní sféry daňového subjektu, neboť dokumentuje pouze realizaci exekuce nařízené exekučním příkazem, tudíž je žaloba proti rozhodnutí o námitkách proti takovému protokolu nepřípustná podle § 68 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*s. ř. s.*“)

b. daňovým subjektem, který byl označen na shora uvedeném exekučním příkazu a výzvě k podání prohlášení o majetku, byla nepochybně zahraniční právnická osoba V. A., nikoli její organizační složka.

[5] Městský soud proto žalobu ve vztahu k rozhodnutí o námitce proti protokolu o soupisu věcí výrokem I. napadeného rozsudku odmítl pro nepřípustnost podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ve vztahu k rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu a k výzvě k podání prohlášení o majetku pak městský soud žalobu výrokem II. rozsudku zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve výroku III. napadeného rozsudku městský soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[6] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost formálně z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s.

[7] Podle stěžovatele nelze dojít k závěru, že by zákonodárce umožňoval třetím osobám podat žalobu proti rozhodnutí o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce a

samotnému dlužníkovi by obdobnou obranu neumožňoval. Institut soupisu věcí je totiž třeba vnímat ve vzájemných souvislostech s institutem vyloučení majetku z daňové exekuce. Rozhodnutí o námitce proti protokolu o soupisu věcí je pak materiálně i formálně rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., tudíž proti němu lze podat žalobu ve správním soudnictví. Městský soud proto pochybil, když ve výroku I. svého rozsudku žalobu proti uvedenému rozhodnutí odmítl. S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 10. 2015, č. j. 31 Af 92/2014 - 160, kterým byla shledána nicotnost protokolu Celního úřadu pro Královéhradecký kraj o soupisu movitých věcí i navazujícího rozhodnutí o námitkách proti tomuto protokolu, stěžovatel také uvedl, že městský soud porušil požadavky na předvídatelnost soudního rozhodování a dopustil se odepření spravedlnosti.

[8] Stěžovatel taktéž namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jelikož se městský soud nevypořádal s jeho námitkami směřujícími proti výzvě k prohlášení o majetku a proti rozhodnutí o námitkách navazujícím na tuto výzvu. Stejně tak se soud nevypořádal ani s jeho námitkou, že žalovaný považuje odštěpný závod dlužníka za daňový subjekt již dlouhodobě, což vyplývá kupříkladu z rozhodnutí o zřízení zástavního práva, z rozhodnutí o registraci k DPH, či z rozhodnutí o přeregistraci. Uvedená rozhodnutí též stěžovatel přiložil k žalobě a navrhl jejich provedení jako důkazu, přičemž městský soud k těmto důkazním návrhům vůbec nepřihlédl. Pro případ, že bude napadený rozsudek zrušen pro nepřezkoumatelnost, stěžovatel navrhl, aby byla uvedená rozhodnutí provedena jako důkaz v řízení před kasačním soudem. Městský soud se pak nevypořádal ani s argumentací stěžovatele, že organizační složka zahraniční právnické osoby není plátcovou pokladnou ve smyslu § 21 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[9] Podle názoru stěžovatele městský soud dále nesprávně posoudil právní otázku týkající se skutečnosti, že žalovaný vždy jednal pouze s odštěpným závodem, nikdy přímo se zahraniční právnickou osobou (dlužnicí). Odštěpný závod dlužníka však nemá právní subjektivitu, proto nemůže být účastníkem správního řízení. Na tom nic nemění ani skutečnost, že je tato organizační složka zapsána do obchodního rejstříku. Nadto žalovaný ani nerozlišoval, zda se jedná či nejedná o plátcovu pokladnu. Městský soud tak měl vyslovit nicotnost napadených rozhodnutí žalovaného.

[10] V neposlední řadě stěžovatel zpochybňoval též podpis ředitelky odboru správy platebních povinností Ing. M. P. na napadených rozhodnutích žalovaného, neboť podle Organizačního řádu Finanční správy ČR účinného ke dni podpisu napadených rozhodnutí nebyla jmenovaná k těmto podpisům oprávněna. Stěžovatel přitom nesouhlasí s interpretací městského soudu, že zdrojem tohoto oprávnění k podpisu je Podpisový řád Specializovaného finančního ředitelství ze dne 31. 10. 2014. Organizační řád Finanční správy ČR je totiž vnitřním předpisem vyšší právní síly než Podpisový řád vydávaný ředitelem žalovaného; v případě jejich rozporu se tak užije první uvedený předpis. V řízení před žalovaným tedy podle stěžovatele došlo k takovému porušení zákona, že to ovlivnilo zákonnost napadených rozhodnutí; městský soud se pak dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky.

[11] Závěrem stěžovatel namítal, že napadená rozhodnutí měla být doručena nejen právnímu zástupci, ale i samotné zahraniční právnické osobě (dlužnici), neboť se jedná o

úkony ve smyslu § 41 odst. 2 věty první daňového řádu. Výklad městského soudu, že se uvedené ustanovení vztahuje pouze na fyzické osoby, přitom podle názoru stěžovatele nemůže obstát.

[12] S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského sodu zrušil a vyslovil nicotnost napadených rozhodnutí žalovaného. Dále navrhl, aby mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti. Pro případ, že se kasační soud neztotožní s námitkou nicotnosti, pak navrhl, aby zrušil nejen napadený rozsudek, ale i jemu předcházející rozhodnutí žalovaného a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Pokud se Nejvyšší správní soud neztotožní ani s tímto návrhem, pak stěžovatel navrhl, aby zrušil pouze napadený rozsudek, a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl pro její nedůvodnost.

[14] Stěžovatel následně doplnil svou kasační stížnost, přičemž zopakoval, že zahraniční právnická osoba (dlužnice) nikdy nebyla registrována jako plátce DPH, registrována byla pouze její organizační složka. Městský soud a stejně tak i kasační soud ve věci sp. zn. 9 Afs 214/2016 zaměňuje DIČ a IČ, přičemž označení DIČ je významné, neboť vyjadřuje vztah daňových orgánů k určitému subjektu. Zahraniční právnické osobě (dlužnici) však žádné DIČ přiděleno nebylo, ač přiděleno býti mělo. Registrace k DPH byla provedena výslovně ve vztahu k organizační složce dlužnice, které bylo jako DIČ přiděleno IČ, které jí přidělil obchodní rejstřík v roce 2003. Na podporu svých tvrzení stěžovatel přiložil jako důkazy rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 3 ze dne 22. 2. 2013, č. j. 954449/13/2003-05801-109270, o registraci k DPH a ze dne 4. 3. 2013, č. j. 185831/13/2003-05801-109270, o opravě zřejmých nesprávností, která se týkají zahraniční právnické osoby Costra Ltd., podnikající na území ČR prostřednictvím odštěpného závodu Costra Ltd. – Czech Branch. Z těchto rozhodnutí podle stěžovatele plyne, že registrovaným daňovým subjektem a plátcem DPH je přímo zahraniční právnická osoba, jejíž DIČ je odlišné od IČ odštěpného závodu, které mu přidělil obchodní rejstřík při jeho zápisu. Stěžovatel také přiložil souhlas zahraniční právnické osoby Costra Ltd. s použitím uvedených rozhodnutí jako důkazů a generální plnou moc, kterou tato právnická osoba udělila Ing. B.P.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem.

[16] Nejvyšší správní soud považuje na tomto místě za vhodné, vyjádřit se v kontextu aktuální judikatury nejprve k oprávnění insolvenčního správce dlužnice vystupovat v projednávané věci v roli žalobce. Dne 10. 7. 2018 totiž vydal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudek č. j. 4 As 149/2017 - 127, ve kterém dospěl k závěru, že „[s]*kutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a*

(přerušení řízení), 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.“. Dále vyslovil, že je tedy „*zřejmé, že pokud rozhodnutí o úpadku nemá mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, nemůže mít ani vliv na procesní postavení dlužníka v rámci tohoto soudního řízení. Dlužník tedy je (či se může stát) i nadále účastníkem řízení ve správním soudnictví a má plné oprávnění v něm činit veškeré procesní úkony.*“ Insolvenční správce dlužníka se pak dle rozšířeného senátu může podle okolností konkrétního případu stát v řízení před správním soudem osobou zúčastněnou na řízení podle § 34 s. ř. s.

[17] Z výše uvedeného tedy plyne, že oprávnění podat žalobu proti rozhodnutím žalovaného o námitkách vydaným po účinnosti zákona č. 294/2013 Sb., kterým byl do insolvenčního zákona inkorporován § 140d a násl., tedy od 1. 1. 2014, by zajisté měla dlužnice (tj. daňový subjekt). Rozhodující senát však dospěl k závěru, že v nyní projednávané věci toto oprávnění náleží též insolvenčnímu správci dlužnice, a to z následujících důvodů.

[18] Podle věty první § 246 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) platí, že „[p]*rohlášením konkursu přechází na insolvenčního správce oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, jakož i výkon práv a plnění povinností, které přísluší dlužníku, pokud souvisí s majetkovou podstatou.*“ Nakládáním s majetkovou podstatou se přitom podle § 228 písm. i) téhož zákona mj. rozumí zejména „*plnění povinností podle předpisů o daních, poplatcích a clech, jakož i podle předpisů o sociálním zabezpečení a veřejném zdravotním pojištění*“. Ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu pak stanoví, že „[o]*soby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.*“

[19] Ze shora citované právní úpravy tedy vyplývá, že insolvenční správce v rámci správy daní *de facto* vstupuje do postavení daňového subjektu, tj. jedná za daňový subjekt, jako by jím byl sám. Vzhledem ke skutečnosti, že se napadená rozhodnutí žalovaného týkají plnění povinností dlužnice podle předpisů o daních, tzn. nakládání s majetkovou podstatou, ke kterému je od okamžiku prohlášení konkurzu dlužnice oprávněn insolvenční správce, nemůže být dle názoru rozhodujícího senátu tomuto insolvenčnímu správci upřena možnost podat proti takovým rozhodnutím správní žalobu. Jelikož insolvenční správce v nyní projednávaném případě fakticky jedná za daňový subjekt, není tento názor rozhodujícího senátu v rozporu ani s výše citovaným rozsudkem rozšířeného senátu, potažmo s § 140d odst. 1 insolvenčního zákona.

[20] Nejvyšší správní soud následně přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti; neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud předně přezkoumal námitky dovozující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, protože k této vadě jsou správní soudy povinny přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Teprve dospěje-li soud k závěru, že napadené rozhodnutí

je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publ. pod č. 617/2005 Sb. NSS).

[23] Stěžovatel konkrétně namítá, že se městský soud nevypořádal s jeho námitkami směřujícími proti výzvě k prohlášení o majetku a na ni navazujícímu rozhodnutí o námitkách. Konkrétně zmiňuje žalobní námitku, že byla uvedená výzva směřována na organizační složku a nebyla doručena přímo dlužnici, a námitku, že žalovaný nebyl k vydání této výzvy příslušný.

[24] Pokud jde o prvou uvedenou námitku, s tou se městský soud výslovně vypořádal na str. 7 svého rozsudku, kde uvedl, že se na výzvu k podání prohlášení o majetku vztahují stejné závěry, jako na rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu, neboť zde byl daňový subjekt označen shodně. Ve vztahu k rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu přitom soud uvedenou žalobní námitku podrobně vypořádal v předcházejících odstavcích (str. 6 až 7 napadeného rozsudku). Podle názoru Nejvyššího správního soudu je tento způsob vypořádání žalobní námitky stěžovatele zcela korektní, neboť obě uvedené námitky fakticky napadaly totéž a nikterak se nelišily ani svým obsahem.

[25] Obecně lze stěžovateli přisvědčit v tom, že na další uvedené námitky, městský soud nereagoval výslovně ve vztahu k předmětné výzvě. Nicméně pokud se jedná o otázku doručování, užil stěžovatel totožnou argumentaci ve vztahu k exekučnímu příkazu i k předmětné výzvě; podobně jako v předchozím případě tak lze ze způsobu vypořádání námitky týkající se exekuční výzvy implicitně dovodit stejný závěr i pro námitku týkající se doručování výzvy. Lze tedy konstatovat, že městský soud pochybil, když uvedenou námitku nevypořádal přímo ve vztahu k předmětné výzvě, avšak, vzhledem k výše uvedenému, nelze toto pochybení považovat za natolik závažné, že by mohlo způsobit nezákonnost napadeného rozsudku. Příslušností žalovaného se pak městský soud zabýval v kontextu vedení daňové exekuce jako celku. Pokud tedy dospěl k závěru, že byl žalovaný k vedení předmětné exekuce příslušný, plyne z toho logicky též to, že byl příslušný i k vydání předmětné výzvy, resp. k vydání rozhodnutí o námitkách proti této výzvě. Námitky týkající se podpisu úřední osoby pak městský soud vypořádal souhrnně ve vztahu ke všem „*žalobou napadeným rozhodnutím*“, neboť se jednalo o totožné situace.

[26] Městský soud pak výslovně nereagoval ani na žalobní námitku stěžovatele týkající se skutečnosti, že orgány finanční správy dlouhodobě považují organizační složku dlužnice za daňový subjekt. Z žaloby však není jakkoliv zřejmé, jak se má uvedené jednání projevit v zákonnosti napadených rozhodnutí. Obdobné je třeba konstatovat ve vztahu k obsáhlé argumentaci týkající se případné chybné registrace organizační složky (namísto zahraniční právnické osoby) k DPH a skutečnosti, že organizační složka zahraniční právnické osoby není plátcovou pokladnou ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu. Za této situace mohl městský soud zcela oprávněně předpokládat, že veškerá uvedená argumentace je ve vztahu k projednatelným žalobním námitkám pouze dokreslující. Stejný závěr je pak třeba učinit ohledně navržených důkazů, které se k uvedeným tvrzením vztahují. Jak totiž vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane*“ (viz např. rozsudek ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78). Městskému soudu tedy nelze přičítat k tíži skutečnost, že stěžovatel v rámci své obsáhlé žalobní argumentace řádně neformuloval

žalobní body. Ani tuto kasační námitku proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou.

[27] Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Lze proto přistoupit k věcnému hodnocení kasační stížnosti.

[28] První okruh námitek stěžovatele směřuje proti výroku I. napadeného rozsudku, kterým městský soud odmítl jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného o námitce proti protokolu o soupisu věcí. Nejvyšší správní soud k těmto námitkám uvádí následující.

[29] Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. „[k]*do tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.*“ Ust. § 68 písm. e) s. ř. s. přitom stanoví, že je žaloba proti rozhodnutí správního orgánu nepřípustná mj. tehdy, domáhá-li se jí žalobce *„přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno.*“ Na základě § 70 písm. a) s. ř. s. jsou pak ze soudního přezkoumání vyloučeny ty úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími.

[30] Lze přisvědčit stěžovateli v tom, že rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu je formálně rozhodnutím. Nicméně aktuální judikatura Nejvyššího správního soudu zastává názor, že skutečnost, zda je správní akt rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., je nutno primárně posuzovat z hlediska jeho obsahu, nikoli formy (srov. např. rozsudky ze dne 20. 8. 2015, č. j. 9 As 62/2015 - 29, nebo ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014 – 48). Nejedná se však o jediný aspekt, který by měl být v tomto ohledu posuzován. Dřívější ryze materiální pojetí rozhodnutí správního orgánu v judikatuře správních soudů totiž korigoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zejména v usnesení ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS, a ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 As 86/2010 - 76, publ. pod č. 2725/2013 Sb. NSS., z nichž plyne, že je třeba zkoumat, zda má úkon, proti němuž žalobce brojí, povahu individuálního správního aktu. V usnesení ze dne 19. 8. 2014, č. j. 6 As 68/2012 - 47, publ. pod č. 3104/2014 Sb. NSS, pak rozšířený senát rozvedl, že je nutno posuzovat, zda je zde konkrétní individualizovaný adresát takového vrchnostenského aktu, zda tento úkon zakládá, mění, ruší nebo závazně určuje jeho konkrétní práva či povinnosti, a zda je vydán ve formalizovaném řízení upraveném právními předpisy správním orgánem v mezích jeho zákonem stanovené pravomoci jako materializovaný akt obsahující stanovené náležitosti, komunikovaný adresátovi.

[31] Rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu přitom není úkonem, který by zakládal, měnil, rušil nebo závazně určoval konkrétní práva či povinnosti adresáta. Nelze jej tedy považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

[32] Nelze pak přisvědčit ani tvrzení stěžovatele, že samotný protokol o soupisu věcí v daňové exekuci fakticky představuje rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se bez výjimky ztotožňuje se závěrem městského soudu, že protokol o soupisu věcí je *„pouhým dokladem o konkretizaci věcí, které lze následně jejich prodejem zpeněžit. Sám o sobě však do práv dlužníka nijak nezasahuje. Že jsou movité věci dlužníka postiženy exekucí, čímž je nepochybně zasaženo*

vlastnické právo dlužníka k nim, může autoritativně stanovit pouze exekuční příkaz, na jehož základě soupis movitých věcí probíhá. Pouze exekučním příkazem lze totiž podle ustanovení § 178 odst. 2 daňového řádu stanovit způsob vedení exekuce, tj. v daném případě prodej movitých věcí. Exekucí jsou v takovém případě postiženy zásadně všechny movité věci dlužníka s výjimkou těch, které jako předmět exekuce vylučuje sám zákon." Protokol o soupisu věcí tak pouze zachycuje průběh exekuce, která byla realizována na základě exekučního příkazu; jako takový tedy nemůže sám o sobě zasáhnout do právní sféry dlužníka.

[33] V souladu s výše citovanými judikaturními závěry Nejvyššího správního soudu tak nezbývá než konstatovat, že městský soud postupoval správně, když žalobu stěžovatele v části směřující proti rozhodnutí o námitce proti protokolu o soupisu věcí v daňové exekuci odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[34] S argumentací stěžovatele, týkající se spojitosti institutů soupisu věcí a vyloučení majetku z daňové exekuce (§ 179 daňového řádu), se pak Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Soupis věcí v daňové exekuci je pouze faktickým postupem daňového exekutora vycházejícím z napadnutelného právního titulu - exekučního příkazu. Naproti tomu účelem institutu vyloučení majetku z daňové exekuce je poskytnout ochranu třetím osobám, odlišným od dlužníka, jejichž majetek by byl exekucí postižen, ačkoli k tomuto majetku mají právo, jež exekuci nepřipouští. Zatímco do vlastnických práv dlužníka může být zasaženo pouze exekučním příkazem (k tomu viz výše), k zásahu do práva třetí osoby může dojít právě i samotným soupisem věci, jež je předmětem tohoto práva. V kontextu výše uvedeného tedy nelze namítat, že zákonodárce poskytuje třetím osobám vyšší míru ochrany, než dlužníkovi, neboť s ohledem na zásah do vlastnického práva garantovaného čl. 11 Listiny základních práv a svobod, k němuž prováděním daňové exekuce dochází, není možné rozhodnutí o opravných prostředcích proti exekučnímu příkazu vyloučit ze soudního přezkumu (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54).

[35] K odkazu stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 10. 2015, č. j. 31 Af 92/2014 - 160, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tento rozsudek je v rozporu s jeho ustálenou judikaturou, a proto jej zdejší soud považuje za irelevantní. Nadto je nutno poznamenat, že kasační stížnost žalovaného celního úřadu proti tomuto rozsudku byla odmítnuta pro zmeškání lhůty k jejímu podání a Nejvyšší správní soud tak nemohl uvedený rozsudek věcně přezkoumat.

[36] Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčil ani námitce nicotnosti rozhodnutí finančních orgánů. K tomu soud předně poznamenává, že je nepochybné, že organizační složka je pouze určitou částí obchodního závodu podnikatele a jako taková nemá právní osobnost. V některých případech organizační složce zahraniční právnické osoby daňový řád přiznává určitá procesní práva, čímž ji však nevyjímá z rámce entit bez právní osobnosti. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že některé hmotněprávní daňové předpisy (např. zákon o daních z příjmů, zákon o dani silniční) přiznávají organizační složce pozici, která jde nad rámec jejího procesního postavení a dokonce ji někdy staví do pozice daňového subjektu [viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 3. 2016, č. j. 8 Afs 179/2015 - 47, podle kterého *„v daňovém právu není neobvyklé, že jako osoby zúčastněné na*

řízení (daňové subjekty) vystupují subjekty, které nemají právní subjektivitu v pravém slova smyslu (např. stálé provozovny zahraničních daňových rezidentů či plátcovy pokladny).“].

[37] K samotné námitce pak Nejvyšší správní soud uvádí, že žalobou napadená rozhodnutí v záhlaví identifikují jako daňový subjekt (příjemce rozhodnutí) společnost V. A., se sídlem G., K., S. r. N. (tedy uvádějí název společnosti včetně nezbytných údajů sloužících k její identifikaci). Po uvedené identifikaci následuje označení organizační složky, jejímž prostřednictvím zahraniční právnická osoba působí v České republice. Z takto doplněného údaje však nelze činit závěr, že za daňový subjekt byla považována toliko organizační složka. Jestliže je v kolonce „*daňový subjekt*“ uvedeno jako první označení zahraniční právnické osoby, je zřejmé, že za daňový subjekt je považována právě tato osoba, a to i v situaci, kdy na toto označení navazuje identifikace organizační složky.

[38] Podle Nejvyššího správního soudu tak finanční orgány řádně komunikovaly se zahraniční právnickou osobou (dlužnicí) a napadená rozhodnutí vydaly přímo ve vztahu k ní, nikoli ve vztahu k její organizační složce (odštěpnému závodu). Označení též prostřednictvím odštěpného závodu navíc není bez významu s ohledem na to, že zahraniční právnické osobě je třeba v souladu s § 45 odst. 1 daňového řádu doručovat prostřednictvím její organizační složky na území České republiky. Ostatně obdobným způsobem označuje dlužnici i sám stěžovatel v kasační stížnosti, aniž by si byl zjevně jakkoliv nejistý, za koho tato podání činí.

[39] Na tom, že jako daňový subjekt byla označena zahraniční právnická osoba (dlužnice), nemůže nic změnit ani to, že k jejímu označení bylo použito též DIČ odvozené od IČ odštěpného závodu. Je sice pravdou, že podle § 130 odst. 1 a 3 daňového řádu platí, že daňové identifikační číslo je tvořeno kódem „*CZ*“ a kmenovou částí, kterou tvoří obecný identifikátor. Tím je v případě právnických osob identifikační číslo. Podle § 49 písm. a) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, se IČ přiděluje i odštěpnému závodu. Lze tedy souhlasit, že daňovému subjektu mělo být přiděleno odlišné DIČ. Pokud však zahraniční právnická osoba spatřovala nějaké vady rozhodnutí vydaného v řízení o registraci, měla se proti němu bránit pomocí odpovídajících opravných prostředků. V současném řízení nelze nedostatky registračního řízení namítat.

[40] S ohledem na jasné označení daňového subjektu jako zahraniční právnické osoby uvedením jejího názvu a sídla nemohlo být použití nesprávně vytvořeného DIČ, které se formálně vztahovalo k organizační složce, pro daňový subjekt zavádějící. Nepřesné uvedení DIČ by mohlo být pro daňový subjekt zavádějící jen při kumulaci dalších nepřesností při označení daňového subjektu, tak že by skutečně nebylo zřejmé, komu je povinnost ukládána - například pokud by byl pozměněný i název či adresa daňového subjektu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 - 75). Lze tedy shrnout, že označování nesprávným DIČ bylo vadou, avšak tato vada v žádném případě nemohla mít dopad na zákonnost rozhodnutí. Navržené důkazy, které mají osvědčovat přístup daňové správy k jiným zahraničním osobám, proto není třeba provádět.

[41] Stěžovatel dále zpochybňuje způsob, jakým se městský soud vypořádal s jeho námitkou, že napadená rozhodnutí žalovaného byla podepsána neoprávněnou osobou.

[42] Nejvyšší správní soud, stejně jako ve svých rozsudcích ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 - 75, a ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018 - 76, konstatuje, že městský soud pochybil, pokud pro svůj závěr o oprávnění úředních osob podepsat napadená rozhodnutí použil Podpisový řád Odvolacího finančního ředitelství, který nebyl součástí původního správního spisu, aniž by jeho obsahem provedl důkaz při jednání. Obsah daného podpisového řádu není skutečností obecně známou, ani se nejedná o právní předpis uveřejněný nebo oznámený ve Sbírce zákonů České republiky, což jsou výjimky z povinnosti provádět dokazování (viz § 121 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s). Aby však tato vada byla důvodem pro zrušení rozsudku městského soudu, musela by mít alespoň potenciální vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], což v nyní projednávané věci zjevně neměla.

[43] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 6. 2015, č. j. 10 As 1/2014 - 187, dospěl k následujícímu závěru: *„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.“* Daná námitka stěžovatele přitom vychází z ničím nedoložené hypotetické spekulace. Oproti této spekulaci pak stálo vyjádření žalovaného, který potvrdil, že Ing. M. P. je osobou oprávněnou k podpisu žalobou napadených rozhodnutí, a v této souvislosti odkázal na Podpisový řád Odvolacího finančního ředitelství. Stěžovatel tak měl i v řízení před městským soudem možnost na toto tvrzení žalovaného reagovat. Byť k tomu nedostal příležitost při jednání (jehož konání ovšem mohl navrhnout), mohl samozřejmě reagovat replikou, eventuálně se domáhat předložení uvedených dokumentů.

[44] Kasační soud k tomu dodává, že žalobou napadená rozhodnutí jsou v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, neboť obsahují jméno, příjmení a pracovní zařazení Ing. M. P. a je podepsáno jejím kvalifikovaným elektronickým podpisem. V obou případech byla rozhodnutí podepsána taktéž v souladu s podpisovým řádem. Stěžovatel neuvedl konkrétní skutková tvrzení, která by byla způsobilá zpochybnit oprávnění Ing. M. P. k podpisu žalobou napadených rozhodnutí, ani nenamítal, že by Ing. M. P. vůbec nebyla úřední osobou, ani nevznesl námitku její podjatosti. Žalovaný není povinen stěžovateli 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. Ani tato kasační námitka stěžovatele proto není důvodná.

[45] Nejvyšší správní soud konečně shledal nedůvodnou také námitku stěžovatele týkající se doručování napadených rozhodnutí. Podle § 41 odst. 2 věty první daňového řádu platí, že „[m]*á-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu zástupci.“* Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že zastoupenému jsou doručovány výhradně takové písemnosti, které vyžadují jeho osobní účast, zejména tedy výzvy či předvolání (viz např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 2 Afs 187/2004 - 69, publ. pod č. 726/2005 Sb. NSS, týkající se zaplacení soudního poplatku; rozsudek ze dne 13. 12. 2007, č.

j. 8 Afs 154/2006 - 77, k doložení majetkových poměrů účastníka; nebo rozsudek ze dne 20. 11. 2008, č. j. 9 As 30/2008 - 69, o odstranění vad podání).

[46] Rozhodnutí o námitce proti úkonu správce daně při placení daní ve smyslu § 159 daňového řádu však dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze považovat za písemnost, která by daňovému subjektu ukládala povinnost *„něco osobně vykonat“*, neboť takové rozhodnutí samo o sobě daňovému subjektu neukládá žádnou povinnost, ale toliko mu sděluje výsledek posouzení podané námitky. Uvedená rozhodnutí proto nemusela být dlužnici doručována podle § 41 odst. 2 daňového řádu.

[47] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

IV. Náklady řízení

[48] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 31. října 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu