



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **Mirko Möllen**, se sídlem Barthstrasse 16, Mnichov, Spolková republika Německo, insolvenční správce dlužníka VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, se sídlem Germeringer Str. 1, Krailling, Spolková republika Německo, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 10. 2014, č. j. 53303-2/2014-900000-302, č. j. 52305-4/2014-900000-302 a č. j. 52306-2/2014-900000-302, ze dne 3. 11. 2014, č. j. 53302-2/2014-900000-302 a č. j. 53304-2/2014-900000-302, ze dne 31. 12. 2014, č. j. 57032-2/2014-900000-302 a č. j. 57033-2/2014-900000-302, ze dne 26. 1. 2015, č. j. 2513-2/2015-900000-302, ze dne 3. 2. 2015, č. j. 3683-2/2015-900000-302, ze dne 13. 3. 2015, č. j. 6876-3/2015-900000-302, a ze dne 16. 4. 2015, č. j. 13785-2/2015-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2016, č. j. 31 Af 83/2014 – 152,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2016, č. j. 31 Af 83/2014 - 152, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byly dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuty jeho žaloby proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaného. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Celního úřadu pro Královéhradecký kraj o zrušení registrace distributora pohonných hmot, zajištění daně, zřízení zástavního práva, změně exekučního titulu, stanovení exekučních nákladů, odnětí povolení k provozování daňového skladu a nevyhovění žádosti stěžovatele o vyloučení věcí z daňové exekuce a tato rozhodnutí byla potvrzena. Pouze rozhodnutí o uložení pokuty vydaná Celním úřadem pro Královéhradecký kraj byla k odvolání stěžovatele napadenými rozhodnutími č. j. 53302-2/2014-900000-302 a č. j. 53304-2/2014-900000-30 změněna.

[2] Předmětem sporu je zejména otázka, zda způsob, kterým celní orgány označily příjemce rozhodnutí, má či nemá za následek nicotnost rozhodnutí či jejich nezákonnost.

[3] Žalovaný v rámci svého vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky jsou totožné s odvolacími důvody, se kterými se vypořádal v rámci napadených odvolání, proto důvody rozhodnutí o odvolání učinil součástí svého vyjádření.

[4] Ve vyjádření citoval § 22 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v rozhodném znění (dále jen „obchodní zákoník“). Uvedl, že organizační složka zahraniční společnosti vystupovala po celou svou podnikatelskou historii „samostatně“ vůči subjektům práva veřejného i soukromého. Žalovaný vycházel ze skutečnosti, že organizační složka (žalovaný ji nesprávně označuje za stěžovatele, pozn. NSS) právní subjektivitou disponuje. Tomuto jednání nasvědčuje i postup stěžovatele, který podal žalobu na přezkum rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze, sp. zn. 6 Ca 270/2008, kde jako účastník řízení byla označena organizační složka, které byla přiznána procesní způsobilost (bylo vydáno usnesení, neboť žalovaný uspokojil stěžovatele a tento s tím souhlasil).

[5] Veškeré úkony, které byly činěny stěžovatelem, nezavdávaly pochybnosti o jeho přesvědčení, že je nositelem minimálně procesní subjektivity.

[6] Pokud by veškerá rozhodnutí byla prohlášena za nicotná, byly by nicotné také veškeré procesní úkony, které stěžovatel vůči žalovanému učinil, přičemž by se stěžovatel dostal do situace, kdy by po celou dobu vykonával svou podnikatelskou činnost neoprávněně se všemi případnými právními důsledky. Za této situace je nutné hodnotit i dobrou víru ve správnost správních rozhodnutí. Rozhodnutí vydaná do poloviny roku 2014 stěžovatel nikdy nezpochybnil. Je nutno chránit dobrou víru a právní jistotu stěžovatele v tato vydaná rozhodnutí a předejít tak situaci, kdy zrušením těchto rozhodnutí by se dostal do procesně horšího postavení.

[7] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného a v dalších podáních adresovaných krajskému soudu zdůraznil, že celní orgány vydaly veškerá potřebná povolení a registrace přímo na odštěpný závod, resp. organizační složku zahraniční osoby. Ta pak jednala s důvěrou ve správnost těchto aktů orgánů veřejné moci a není jí možné přičítat k tíži, že tyto akty jsou od počátku nicotné. Dobrá víra nemůže zhojit skutečnost, že rozhodnutí jsou nicotná.

[8] Ke zrušujícímu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 289/2015 – 80, se stěžovatel podrobně vyjádřil tak, že kasační soud zúžil celou problematiku na označení daňového subjektu v napadených rozhodnutích, přičemž je toho názoru, že takto není možné problematiku postavení odštěpného závodu (dříve organizační složky) vnímat, ale je jí nutné chápat v širším kontextu. Není možné izolovat veřejné právo od práva soukromého, což dokládá i samotná judikatura kasačního soudu.

[9] Upozornil, že pro postavení odštěpného závodu navenek platí právo státu, kde byl odštěpný závod zřízen, tj. právo české, a to i hmotné a procesní se všemi důsledky. Poukazoval na výklad daňového práva ve vztahu k organizačním složkám. Uvedl, že zákon o dani silniční přiznává organizační složce zahraniční právnické osoby postavení poplatníka daně a zákon o daních z příjmů označuje jako poplatníka právnickou osobu, kam patří i zahraniční právnická osoba, která má povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů v případě vzniku své provozovny na území České republiky. Současně je povinna tato osoba podat přihlášku své plátcovy pokladny, která vykonává činnosti blíže vymezené v zákoně o daních z příjmů. Pouze v těchto dvou případech zákon přiznává postavení osoby zúčastněné na řízení organizační složce zahraniční právnické osoby, kdežto situace z hlediska zákona o spotřebních daních je odlišná. Jestliže daňový zákon takové jednotce nesvěřuje výkon práv a povinností osoby zúčastněné

pokračování

na právé daní, nemůže být nadána procesní způsobilostí ve smyslu daňového řádu pro účely správy spotřebních daní, protože nositelem práv a povinností v tomto případě je toliko zahraniční právnická osoba. Procesní způsobilostí v daňovém právu je nadán pouze ten subjekt, kterého daňové právo označuje za daňový subjekt, poplatníka nebo plátce daně.

[10] Judikatura, na kterou odkazoval, jednoznačně uvádí, že rozhodnutím orgánu veřejné správy nelze přiznat práva či uložit povinnosti něčemu, co není subjektem práv a povinností (tedy osobě bez právní osobnosti). Pokud je „běžné“ správní rozhodnutí nicotné z toho důvodu, že jeho adresátem (jakož i adresátem veškerých předchozích úkonů správního orgánu) je organizační složka zahraniční právnické osoby (tj. věc, nikoliv subjekt práva), obdobně musí být právně hodnoceno i rozhodnutí týkající se správy daní.

[11] Krajský soud věci vedené pod sp. zn. 31 Af 83/2014, 31 Af 84/2014, 31 Af 89/2014, 31 Af 11/2015, 31 Af 17/2015, 31 Af 18/2015, 31 Af 30/2015 a 31 Af 36/2015 spojil ke společnému projednání, jelikož byly dle jeho názoru pro tento postup splněny podmínky § 39 odst. 1 s. ř. s., neboť napadená rozhodnutí spolu skutkově a právně souvisejí.

[12] Krajský soud při svém rozhodování vycházel ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku sp. zn. 9 Afs 289/2015, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná. Obdobné závazné názory byly v této věci vysloveny ve zrušujících rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2016, č. j. 10 Afs 265/2015 – 102 a ze dne 29. 3. 2016, č. j. 8 Afs 179/2015 – 47. Krajský soud nařídil jednání ve věci samé, přičemž stanoviska účastníků řízení z jednání rekapituloval na str. 10 napadeného rozsudku.

[13] Z obsahu správního spisu a průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalovaný v napadených rozhodnutích označil jako příjemce všech napadených rozhodnutí organizační složku (nyní odštěpný závod) zahraniční právnické osoby. Stejně označení použil v záhlaví napadených rozhodnutí. Z daných rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný považoval odštěpný závod za subjekt s právní subjektivitou, a to z hlediska hmotného i procesního práva. Je rovněž nepochybné, že VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka je odštěpným závodem dlužníka, jehož prostřednictvím podniká na území České republiky od okamžiku, kdy došlo k jeho zápisu do obchodního rejstříku (tedy k datu 8. 10. 2003).

[14] S ohledem na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu v posuzované věci považoval krajský soud za nedůvodnou námitku odkazující na judikaturu Nejvyššího soudu, ze které stěžovatel dovozoval, že v projednávané věci byla povinnost uložena non-subjektu. Judikatura Nejvyššího soudu se nezabývala otázkou nicotnosti správních rozhodnutí. Předmět sporu je tak nutné posuzovat dle zásad správního práva, a to konkrétně zásad týkajících se daňového řízení.

[15] Krajský soud při posuzování označení příjemce rozhodnutí, kterému mají být přiznána určitá práva a povinnosti, dospěl v souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2015, č. j. 4 As 218/2014 – 58, k závěru, že i za předpokladu, že by příjemce rozhodnutí, a tudíž nositel daňových povinností byl označen nesprávně, případně by byl jako příjemce rozhodnutí označen nesprávný subjekt, nemohlo by to vést k nicotnosti daňového rozhodnutí. Tento závěr vyslovil též Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 9 Afs 289/2015.

[16] Pokud byla za příjemce rozhodnutí označena organizační složka zahraniční právnické osoby, nemůže tato skutečnost sama o sobě způsobit nicotnost vydaného rozhodnutí, a to i za situace, kdy by za příjemce rozhodnutí měla být právně označena sama zahraniční právnická osoba.

[17] Při přezkoumání zákonnosti napadených rozhodnutí zohlednil § 21, § 24 odst. 3, 6 a § 45 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“). Z daných procesních ustanovení plyne, že daňový řád, byť nekonzistentně a možno říci i sporadicky, přiznává organizační složce zahraniční právnické osoby určitá procesní práva, a tím ji nepochybně vyjímá z pevného rámce osob bez právní subjektivity a procesní způsobilosti, kam ji začleňuje civilní právo. Je rovněž zřejmé, že určité hmotněprávní daňové předpisy (zákon o daních z příjmů, zákon o dani silniční) přiznávají této složce pozici, která jde nad rámec jejího procesního postavení a dokonce ji staví do pozice daňového subjektu, tj. osoby zúčastněné na správě daní. Při posuzování této otázky, která nepochybně není precizně legislativně upravena, se krajský soud snažil posoudit věc v širším záběru veřejného práva. Vycházel i z názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného ve zrušujícím rozsudku ve věci sp. zn. 8 Afs 179/2015, 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).“ Krajský soud měl za to, že daňové právo má v kategorii veřejného práva specifické postavení, které vzhledem k jeho předmětu vyžaduje i specifickou úpravu. Jednotlivé hmotněprávní daňové zákony se ve své úpravě jednotlivých institutů mohou a musí odlišovat právě proto, že jsou koncipovány pro různé oblasti. Pokud tedy některý zákon určitý institut výslovně uvádí a druhý nikoli, je nutno hledat procesní návaznost i ve společném procesním předpise.

[18] K označení příjemce rozhodnutí krajský soud uvedl, že rozhodnutí obsahovalo označení dle § 102 odst. 1 písm. c) daňového řádu, přičemž současně konstatoval, že případné nepřesné označení příjemce rozhodnutí nemůže způsobit jeho nezákonnost.

[19] Na podporu svého názoru odkázal krajský soud v návaznosti na vyjádření žalovaného při nařízeném jednání na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 8 A 144/2011 – 49; ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 As 106/2015 – 33; ze dne 25. 3. 2015, č. j. 8 As 126/2014 – 36; ze dne 6. 3. 2008, č. j. 7 Afs 3/2008 – 200; ze dne 19. 9. 2011, č. j. 2 As 72/2010 – 56; ze dne 26. 8. 2010, č. j. 1 As 17/2010 – 294 a ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 – 53, z nichž plyne, že Nejvyšší správní soud označil za žalobce organizační složku právnické osoby. Zdůraznil rozsudek týkající se prominutí daně z přidané hodnoty, z něhož plyne, že za příjemce rozhodnutí byla označena krajským soudem i Nejvyšším správním soudem organizační složka a z celého průběhu daňového řízení vyplynulo, že s tímto subjektem muselo být jednáno jako s osobou zúčastněnou na řízení.

[20] Ve vazbě na shora uvedené závěry nemohl krajský soud přisvědčit ani žalobní námitce zpochybňující místní příslušnost správce daně. Stěžovatel vyslovil přesvědčení, že vzhledem k absenci právní subjektivity odštěpného závodu měl být místně příslušným správcem daně Celní úřad pro hlavní město Prahu. Nepřisvědčil-li soud žalobní námitce zpochybňující právní subjektivitu odštěpného závodu, nemohla být ani námitka týkající se chybně určené místní příslušnosti případná.

[21] Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, dle níž z rozhodnutí správních orgánů není zřejmé, zda je vydala a podepsala osoba oprávněná. K této otázce ze správního spisu vyplynulo, že jak prvoinstanční rozhodnutí, tak i rozhodnutí žalovaného byla podepsána oprávněnou úřední osobou, přičemž elektronický podpis byl založený na kvalifikovaném certifikátu. Oprávněná osoba tedy byla náležitě identifikována a tyto údaje nevzbuzují jakékoliv pochybnosti. Správní orgán tak dostal požadavkům stanoveným v § 102 daňového řádu a současně i požadavkům dle § 11 odst. 3 písm. a) zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů, ve znění účinném pro projednávanou věc.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

pokračování

[22] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[23] Stěžovatel má za to, že rozsudek krajského soudu je nezákonný, protože tento soud nesprávně posoudil otázku postavení odštěpného závodu (dříve organizační složky) zahraniční právnické osoby z hlediska daňového práva hmotného [konkrétně zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o spotřebních daních“) s dopady do daňového práva procesního (konkrétně daňového řádu), s čímž bezprostředně souvisí i označení příjemce rozhodnutí (daňového subjektu) na rozhodnutích správce daně a žalovaných rozhodnutích.

[24] Nelze souhlasit s tvrzením krajského soudu, že pokud by Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti v této věci dospěl k závěru o nicotnosti, zajisté by ji vyslovil. Jelikož toto neučinil, tak podle názoru krajského soudu nemohou být žalovaná rozhodnutí a rozhodnutí správce daně nicotná, čemuž odpovídá odůvodnění krajského soudu, který právní osobnost v daňovém řádu odštěpnému závodu přiznal. Krajský soud opomenul, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajských soudů má z hlediska posuzování věci kasačním soudem přednost před vypořádáním ostatních námitek. To platí i pro námitku nicotnosti vznesenou stěžovatelem. Jelikož krajský soud v původních řízeních nedostal své povinnosti posoudit tuto námitku z hlediska daňového práva, byly zrušeny jeho původní rozsudky pro nepřezkoumatelnost.

[25] Z výše uvedených důvodů krajský soud blíže neposuzoval otázku označení příjemce rozhodnutí a spokojil se s konstatováním v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 289/2015, že nepřesné či nesprávné označení příjemce rozhodnutí samo o sobě nicotnost rozhodnutí nezpůsobuje.

[26] Krajský soud nesprávně vyvodil právní závěry ze závazných právních názorů Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 289/2015, sp. zn. 10 Afs 265/2015 a sp. zn. 8 Afs 179/2015, když dospěl k závěru, že kasační soud nicotnost nepotvrdil a nesprávné označení příjemce rozhodnutí nicotnost rozhodnutí samo o sobě nezpůsobuje.

[27] S právním názorem krajského soudu vysloveným na str. 12 – 13 napadeného rozsudku se stěžovatel neztotožňuje, neboť daňový řád tomuto právnímu názoru nesvědčí. Již ve svých četných vyjádřeních k rozsudkům Nejvyššího správního soudu poukazoval na to, že i přes jistou odlišnost daňového práva i toto vychází z principů, na nichž ohledně právní osobnosti odštěpných závodů a organizačních jednotek spočívá civilní právo. Aby taková organizační složka disponovala osobností, musí jí hmotné daňové právo takové postavení přiznat, což má pak dopad do procesního práva daňového. V žádném případě ani z procesního práva daňového neplyne právní závěr krajského soudu, že upravuje-li některý zákon určitý institut výslovně a druhý nikoli, je nutné hledat návaznost i ve společném procesním předpise. Daňový řád s takovou návazností nepočítá a sám odkazuje na zvláštní předpis (hmotné daňové právo), který takovou způsobilost přiznává s dopady do daňového procesního práva. Krajský soud se dopustil svévole při výkladu práva, která vznikla v důsledku nesprávně provedené interpretace rozsudku sp. zn. 9 Afs 289/2015, což způsobilo nesprávnou aplikaci právních předpisů a výsledkem je nezákonné rozhodnutí.

[28] V další části kasační stížnosti zopakoval výklad zákona o spotřebních daních a daňového řádu, který již učinil před krajským soudem. Při svém výkladu odkazuje na § 20 – § 22 a § 24 daňového řádu. Pokud daňový zákon přiznává organizační jednotce nějaká práva a povinnosti, pak tato jednotka má práva a povinnosti osoby zúčastněné na správě daní. Taková jednotka má postavení plátcovy pokladny dle § 21 odst. 1 daňového řádu v případě, že zákon

ji za takovou pokladnu označí, což v daném případě neplatí pro zákon o spotřebních daních, a proto odkaz krajského soudu na toto ustanovení není případný.

[29] Za nepřípadný považuje i odkaz na § 24 odst. 3 a 6 daňového řádu, protože v tomto případě by musela přímo zahraniční právnická osoba pověřit někoho, kdo jejím jménem bude jednat se správcem daně v rozsahu tohoto pověření. Organizační složce zahraniční osoby musí zákon svěřit výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní, to ovšem zákon o spotřebních daních nečiní.

[30] Zdůraznil, že plátcem spotřební daně je výlučně právnická nebo fyzická osoba za podmínek uvedených v § 4 zákona o spotřebních daních. Tato osoba se musí následně registrovat jako plátce spotřební daně dle § 4 odst. 2 zákona o spotřebních daních. V § 44 téhož zákona je uvedeno, že plátcem spotřební daně z minerálních olejů jsou fyzické a právnické osoby. V § 3 písm. h) zákona o spotřebních daních je uvedeno, že provozovatelem daňového skladu je právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu, provozovatel daňového skladu je daňovým subjektem. Pokud zákon o spotřebních daních na některých místech používá pojem obchodní závod nebo jeho část tvořící samostatnou organizační složku (§ 9 odst. 4) či pojem organizační složka obchodního závodu zahraniční osoby v České republice, je-li zřízena [§ 134zc odst. 2 písm. c)], činí tak v souvislosti s povinnostmi plátce daně (tedy právnické nebo fyzické osoby, která vystupuje podle zákona o spotřebních daních v pozici daňového subjektu), nikoliv s povinnostmi této složky (ta jako daňový subjekt nebo plátce daně či poplatník nevystupuje).

[31] Pokud této jednotce daňový zákon nesvěřuje výkon práv a povinností osoby zúčastněné na správě daní, nemůže být nadána procesní způsobilostí ve smyslu daňového řádu pro účely správy spotřebních daní. Ze stejných důvodů měl být místně příslušným úřadem Celní úřad pro hlavní město Prahu.

[32] Ve shodě s výše uvedeným je pro plátce pokladnu ve smyslu § 21 odst. 2 daňového řádu místně příslušným správce daně ten, v jehož obvodu územní působnosti je umístěna. S tím nijak nesouvisí eventuální procesní způsobilost dle § 24 odst. 6 daňového řádu, která neplatí pro posuzovaný případ. Jelikož činnost zahraniční právnické osoby spočívala v nakládání s minerálními oleji, které ochraňovala pro Českou republiku a v jejímž rámci musela provádět obměnu motorové nafty skladované v daňovém skladu formou jejího nákupu a prodeje, nenáleželo jejímu odštěpnému závodu (organizační složce) postavení plátce pokladny ani zde nebyla dána procesní způsobilost ve smyslu § 24 odst. 6 daňového řádu v návaznosti na příslušný daňový zákon.

[33] Taktéž nebylo možné aplikovat § 45 odst. 1 daňového řádu, protože se uvedená činnost týkala zahraniční právnické osoby. Zákon o spotřebních daních tuto činnost váže na právnickou nebo fyzickou osobu a povolení k provozování daňového skladu se vydává výhradně fyzické nebo právnické osobě. Pokud snad mělo být doručováno zahraniční právnické osobě skrze její organizační složku, pak příjemcem takového rozhodnutí mohla být jediná zahraniční právnická osoba a ta měla být i označena jako subjekt, kterého se dané rozhodnutí týká. V dané věci byla daňovým subjektem, resp. provozovatelem daňového skladu, zahraniční právnická osoba.

[34] Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Krajský soud opřel svůj právní názor o závěry, které ovšem neodůvodnil, resp. nekonkretizoval, proč a jak se příslušná ustanovení použijí na posuzovaný případ. Tento závěr váže k aplikaci § 21, § 24 odst. 3 a 6 a § 45 odst. 1 daňového řádu.

[35] Nepřezkoumatelnost stěžovatel spatřuje i v použití termínu „sporadicky“ a „určitá procesní práva“ na str. 12 napadeného rozsudku. Krajský soud tyto termíny blíže nerozvedl, jak

pokračování

sporadicky a jaká konkrétní procesní práva organizační složce zahraniční právnické osoby daňový řád přiznává.

[36] Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 179/2015, z něhož citoval, nicméně ani tato citace blíže neosvětluje, jak v něm vyslovený právní názor dopadá na posuzovaný případ. Odkazy na příslušná zákonná ustanovení, která krajský soud na str. 12 rozsudku učinil, zůstala bez uvedení konkrétních důvodů pro jejich aplikaci. To platí i pro soudem tvrzené pravidlo, že pokud zákon určitý institut výslovně uvádí a druhý nikoli, je nutné hledat návaznost i ve společném procesním předpise, přičemž v tomto případě nepřezkoumatelnost hraničí se soudcovskou svévolí (libovůlí). Sám procesní předpis odkazuje na předpisy, které přiznávají určité osobě či subjektu postavení, z něhož pak vyplývá, že příslušná osoba či subjekt je osobou zúčastněnou na správě daní a vykonává tak práva a povinnosti upravené v daňovém řádu.

[37] Nepřezkoumatelný je názor ohledně označení příjemce rozhodnutí žalovaného a správce daně. Z odůvodnění napadeného rozsudku neplyne, že v posuzovaném případě povinnost či právo může být přiznáváno organizační složce zahraniční právnické osoby. Tuto nepřezkoumatelnost podtrhuje i tvrzení soudu, že i případné nepřesné označení příjemce rozhodnutí nemůže způsobit nezákonnost těchto rozhodnutí. Stěžovatel se domnívá, že krajský soud naznačuje, že se může jednat o nesprávné označení, ale již ho blíže nekonkretizuje a pokládá si v souvislosti s tím otázku, jaké má být přesné označení příjemce rozhodnutí.

[38] Krajský soud se nevypořádal s tvrzeními stěžovatele ohledně vztahu § 20 daňového řádu a hmotných daňových předpisů, obdobně v souvislosti s § 21 odst. 1 a § 24 odst. 3 a 6 daňového řádu, přičemž posouzení uvedených ustanovení bylo pro věc rozhodující. K úpravě obsažené v zákoně o spotřebních daních a její aplikaci na posuzovaný případ, na kterou poukazyval a kterou popisoval ve svých vyjádřeních a replikách stěžovatel, se krajský soud nevyjádřil, přičemž se jedná o otázky pro posuzovanou věc klíčové.

[39] Nesouhlasí s doplňujícím či nahrazujícím odůvodněním krajského soudu v podobě odkazů na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplynulo, že kasační soud za žalobce označil organizační složku zahraniční právnické osoby. Každý konkrétní případ je třeba posuzovat individuálně z hlediska procesní způsobilosti, včetně hmotněprávní, že taková složka mohla vystupovat jako žalobce. Krajský soud by také musel mít k dispozici celý spis, aby uvedené mohl tvrdit. Stěžovatel při jednání argumentoval § 33 odst. 2 s. ř. s. s tím, že zákon (zákon o spotřebních daních) ve spojení s § 24 odst. 6 daňového řádu organizační složce nepřiznává postavení daňového subjektu (str. 10 napadeného rozsudku). Soud se uvedeným argumentem nezabýval. Zcela pominul § 33 odst. 2 s. ř. s. a § 24 odst. 6 daňového řádu v rozsudku zmínil, avšak neuvedl, co z něj pro posuzovaný případ konkrétně vyplývá, jak jej vyložit a použít.

[40] Krajský soud uvedl, že ze správního spisu vyplynulo, že jak prvoinstanční rozhodnutí, tak i rozhodnutí žalovaného bylo podepsáno oprávněnou úřední osobou, přičemž elektronický podpis byl založený na kvalifikovaném certifikátu. Krajský soud sice odkázal na správní spis, ale neuvedl, co konkrétně z tohoto spisu bylo podkladem pro tento závěr. Navíc došlo ke spojení 8 žalob, což představuje min. 8 správních spisů. Ze závěru uvedeného na str. 13 napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud posuzoval tuto věc skrze jeden spis, přičemž tento žalobní důvod stěžovatel uvedl ve všech žalobách přezkoumávaných krajským soudem.

[41] Ve vztahu k rozhodnutí o odnětí distributora pohonných hmot (žaloba vedená původně pod sp. zn. 31 Af 83/2014) měl krajský soud posoudit nicotnost rozhodnutí ve smyslu zákona č. 311/2006 Sb., byť na něj stěžovatel neodkazoval. Bylo nutné zodpovědět otázku, zda organizační složka může být registrována jako distributor pohonných hmot a zda rozhodnutí

takto vydané, konkrétně rozhodnutí ze dne 3. 2. 2014, č. j. 150915/2013-610000-31, je platným rozhodnutím a může být odňato, anebo se jedná o paakt, což má dopad i na odnětí registrace. Této povinnosti krajský soud nedostál.

[42] K žalobě týkající se zajišťovacích příkazů (sp. zn. 31 Af 84/2014) uvedl na str. 7 a 8, že v dané věci nelze mít za prokázané či neprokázané nebo doložené či nedoložené, anebo za důvodné či nedůvodné obavy či nebezpečí z prodlení ve smyslu § 20b zákona o spotřebních daních; namítal nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů, co se týče finanční analýzy a v tomto smyslu polemizoval s vypořádáním jeho námitek ze strany žalovaného. Krajský soud se těmito žalobními důvody nezabýval.

[43] Krajský soud se nevypořádal s žalobním tvrzením (sp. zn. 31 Af 89/2014) uvedeným na str. 7 žaloby ve vztahu k rozhodnutím o uložení pokut, že nelze mít v dané věci za prokázané či neprokázané nebo doložené či nedoložené, anebo za důvodné či nedůvodné obavy či nebezpečí z prodlení ve smyslu § 20b zákona o spotřebních daních, jakož namítal, že nebyla šetřena jeho práva, protože v dané věci byla jednání vedena výhradně s vedoucím odštěpného závodu.

[44] K rozhodnutím o zřízení zástavních práv (sp. zn. 31 Af 11/2015) namítal, že organizační složce nesvědčí ani nemůže svědčit vlastnické právo k nemovitým věcem. Dále namítal neplatnost vzniku zástavních práv (str. 12 žaloby), kdy i těmito důvody se krajský soud nezabýval.

[45] K rozhodnutím o odnětí povolení k provozování daňových skladů (žaloba vedená pod sp. zn. 31 Af 30/2015) namítal stěžovatel důvody nicotnosti v důsledku hmotněprávní úpravy obsažené v zákoně o spotřebních daních, tedy, kdo vlastně může být provozovatelem daňového skladu. Zodpovězení této otázky bylo klíčové pro to, zda rozhodnutí o povolení provozování daňového skladu ze dne 26. 7. 2012, ze dne 21. 9. 2005 a ze dne 26. 5. 2005, včetně příslušných osvědčení, vydaná na organizační složku jsou platnými rozhodnutími (včetně osvědčení), a proto mohou být odňata, anebo se jedná o paakty, což má dopad i pro jejich odnětí. Této povinnosti krajský soud nedostál. Krajský soud se ani vztahem zákona o spotřebních daních a daňového řádu nezabýval.

[46] Poslední námitka nepřezkoumatelnosti se vztahovala k rozhodnutí o návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce (sp. zn. 31 Af 36/2015). Stěžovatel mimo jiné namítal, že organizační složce nesvědčí a nemůže svědčit vlastnické právo nejen k nemovitým věcem, ale též i k movitým věcem. Dále namítal způsob sepsání protokolu z hlediska označení vlastníka, přičemž protokol byl sepsán pro neexistující Celní úřad pro Hradec Králové; namítal rovněž zjištěný skutečný výtěžek uvedený v protokolu; žalovaný se v rozhodnutí nezabýval tím, zda osoba podepisující rozhodnutí správce daně byla oprávněná takové rozhodnutí vydat a podepsat a že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal ani s námitkou absence vlastnického práva odštěpného závodu.

[47] Tím, že se krajský soud nevypořádal s celou řadou námitek stěžovatele, jež mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí krajského soudu, je rozsudek nepřezkoumatelný. Tato nepřezkoumatelnost dosáhla takové intenzity, že došlo k porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), jakož i práva na soudní ochranu zaručeného čl. 90 Ústavy (srov. nález Ústavního soudu ze dne 6. 9. 2005, sp. zn. I. ÚS 643/04).

[48] Mezi jinou vadu řízení před soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, stěžovatel zahrnuje otázky týkající se dokazování v řízení před krajským soudem.

pokračování

[49] Z vypořádání žalobního důvodu spočívajícího v oprávněnosti vydat a podepsat žalovaná rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně, vyplývá, že krajský soud prováděl dokazování obsahem správního spisu. Z protokolu o jednání ze dne 28. 6. 2016 vyplývá, že v tomto směru nebylo při jednání prováděno dokazování. Krajský soud při jednání neuvedl, jaké konkrétní listiny ze spisu provádí za přítomnosti účastníků jako důkazy a logicky je ani nevyzval, aby se k těmto listinám (důkazům) vyjádřili. Dále uvedl, že v rozhodné době Celní správa na svých webových stránkách neměla uveřejněný organizační řád, z něhož by bylo zřejmé, kdo, jak a v kterých věcech je oprávněn jednat (naproti tomu takové údaje Finanční správa uveřejňovala). Stěžovatel má za to, že rozhodnutí správce daně a žalovaného neobsahovala elektronický podpis tak, jak jej obsahovala rozhodnutí vydávaná Finanční správou. Dle něj zjištění krajského soudu jsou v extrémním rozporu s obsahem rozhodnutí celních orgánů, přičemž krajský soud v tomto smyslu ani neprováděl dokazování.

[50] Stěžovatel namítal, že se krajský soud ve svém rozsudku nevypořádal s jeho důkazním prostředkem, který uplatnil ve všech žalobách, a to s odpovědí celních orgánů ze dne 17. 12. 2009, která byla uveřejněna na webových stránkách Celní správy. Tímto důkazem stěžovatel prokazoval, že celní orgány jsou řadu let srozuměny s postavením organizační složky zahraniční právnické osoby z hlediska její subjektivity, a to i v řízeních, která celní orgány vedou a jejichž výsledkem je rozhodnutí, osvědčení aj.

[51] Tím, že se krajský soud nevypořádal s důkazními návrhy stěžovatele (uvedl, že důkaz provedl, avšak na jednání dne 28. 6. 2016 se tak nestalo, resp. ignoroval stěžovatelem navržený důkaz, když ani neuvedl, proč tento důkaz nebyl proveden), došlo rovněž k porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 6 odst. 1 Úmluvy; to ostatně vyplývá i z konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05).

[52] Ke kasačnímu důvodu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel uvedl, že je mezi stranami nesporné, že v rámci správních řízení celní orgány přiznaly organizační složce postavení právnické osoby, daňového subjektu, vlastníka a účastníka řízení navzdory tomu, že právní předpisy jí takové postavení nepřisuzují. Samy celní orgány přiznaly, že organizační složku zahraniční právnické osoby vždy vnímaly a jednaly s ní jako se subjektem, který je nositelem práv a povinností. Proto vždy činily (od počátku) veškeré své úkony výlučně ve vztahu k organizační složce. Stěžovatel upozorňoval v průběhu prvoinstančního a odvolacího řízení na místní nepříslušnost, nemožnost organizační složky být provozovatelem daňového skladu či plátcem spotřební daně, nemožnost nabývat věci do vlastnictví atd. Ačkoliv měl krajský soud k dispozici spis, z něhož bylo zřejmé, s kým celní orgány jednaly, resp. komu přisoudily postavení v daných věcech, které mít nemůže (organizační složka nemůže být provozovatelem daňového skladu, nemůže být distributorem pohonných hmot, nemůže být vlastníkem movitých či nemovitých věcí), a tedy celní orgány vedly řízení s někým, s kým řízení vést neměly, krajský soud tuto důvodně vytýkanou vadu nehodnotil, resp. ji zhodnotil za použití nepřípadných ustanovení daňového řádu. Uvedené vedlo k porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost celého správního (daňového) řízení.

[53] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil. Kasační stížnost je minimálně v částech namítané nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, vad řízení a nepřezkoumatelnosti ve vztahu k případné nicotnosti nebo nezákonnosti rozhodnutí, místní nepříslušnosti a podpisu rozhodnutí oprávněnými osobami nedůvodná.

[54] Rozsudek krajského soudu napadený kasační stížností je v daných částech v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Krajský soud své závěry řádně

odůvodnil. Napadený rozsudek je právně a argumentačně ucelený a jeho závěry nejsou v rozporu s posuzovaným skutkovým stavem.

[55] Odkázal na svá vyjádření k žalobám, odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, své předchozí kasační stížnosti a vyjádření při projednávání věci před krajským soudem.

[56] Nad rámec uvádí, že dle jeho názoru nemohou jím vydaná rozhodnutí splnit předpoklady uvedené v § 105 odst. 2 daňového řádu, aby mohla být prohlášena za nicotná. Domnívá se, že ani nepřesné označení nemůže v těchto konkrétních případech vést k nezákonnosti rozhodnutí, neboť i přes nepřesnost je možné jednoznačně identifikovat daňový subjekt (stěžovatele). Stěžovatel po více jak 10 let přijímal od žalovaného rozhodnutí, ve kterých bylo rozhodováno o jeho právech a povinnostech a tato rozhodnutí akceptoval, plnil a neměl pochyby o tom, že směřují vůči němu.

[57] Žalovaný se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v některých částech, i když ne zcela konzistentně přiznává daňový řád odštěpnému závodu procesní subjektivitu. Uvedené vyplývá i z komentáře k daňovému řádu nakladatelství Wolters Kluwer k § 21 odst. 3 a 6, kde je přiznána určitá procesní subjektivita, s tím, že toto ustanovení je *lex generalis*, pokud v jiném hmotněprávním předpise není jiná úprava (např. zákon o daních z příjmů).

[58] Ve věci místní příslušnosti rozhodl krajský soud s ohledem na přiznání procesní subjektivity v souladu se zákonem.

[59] Za nepřístojné považuje námitky údajné absence podpisů oprávněných osob na jednotlivých rozhodnutích žalovaného a neprovedení důkazů v rámci jednání před krajským soudem, a to i s ohledem na skutečnost, že na provádění důkazů ani jedna ze stran netrvala. Krajskému soudu byla předložena všechna rozhodnutí včetně spisů v elektronické podobě a všechna rozhodnutí obsahují elektronické podpisy založené na kvalifikovaném certifikátu.

[60] K uplatněným nákladům soudního řízení žalovaný namítá účelnost v části cestovních výdajů a taktéž upozorňuje na zvážení nutnosti jednotlivých podání stěžovatele, např. reakce na rozsudky Nejvyššího správního soudu nebo doplňování replik.

[61] Stěžovatel učinil repliku k vyjádření žalovaného, kdy předně oceňuje, že žalovaný v prvním odstavci druhé části jeho vyjádření ke kasační stížnosti je stejného názoru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný minimálně v části, v níž se krajský soud nezabýval dalšími žalobními námitkami.

[62] V ostatním stěžovatel nesouhlasí s vyjádřením žalovaného a odkazuje na svou kasační stížnost, resp. její doplnění. Nikoli nepřesné, ale zcela chybné označení daňového subjektu vede přímo k nicotnosti žalobami napadených rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvoinstančního správce daně. Dlouhodobý stav, který nezpochybňuje ani žalovaný, jen potvrzuje, že za daňový subjekt byl samotnými celními orgány od počátku označen odštěpný závod (dříve organizační složka), což není možné přičítat k tíži zahraniční osoby. Od počátku vztahu mezi celními orgány a adresáty všech rozhodnutí bylo zřejmé, koho celní orgány považují za daňový subjekt a s kým v daných věcech budou jednat, koho na rozhodnutí a na veškeré korespondenci označí a komu budou i doručovat.

[63] Nejen krajský soud, ale i žalovaný sám neví, v jakých konkrétních věcech daňový řád přiznává odštěpnému závodu procesní subjektivitu. Žalovaný opakuje slova krajského soudu a odkazuje na komentář k § 21 odst. 3 a 6 daňového řádu (správně patrně § 24 daňového řádu). Uvedené ustanovení podporuje to, co prezentuje stěžovatel. Z tohoto ustanovení plyne, že hmotný daňový zákon musí odštěpnému závodu svěřit výkon práv a povinností osob

pokračování

zúčastněných na správě daní, to plyne i z § 20 daňového řádu. Je přesvědčen, že nelze provádět izolovaný výklad jednotlivých ustanovení daňového řádu a tato vytrhávat, což nepochybně učinil krajský soud, který ignoroval i jiné předpisy (např. zákon č. 311/2006 Sb.).

[64] Krajský soud nemohl správně rozhodnout o místní příslušnosti správce daně. V protokole o jednání není uvedeno nic o tom, že by účastníci řízení netrvali na provedení důkazů, navíc když on sám vznesl důkazní návrhy již v žalobách. Vyjádření žalovaného k nákladům řízení považuje za nepřipadné. Zdůraznil, že náklady cestovních výdajů vznikly vinou žalovaného, který trval na ústním jednání. Stěžovatel v žádném případě na ústním jednání ve věci netrval.

[65] Dne 21. 12. 2016 obdržel soud od stěžovatele přípis, v němž upozorňuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2016, č. j. 11 Af 19/2015 – 72, v němž bylo uvedeno, že „[n]ásleduje-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 organizační složky“*. Ačkoliv se uvedený rozsudek týkal daně z přidané hodnoty, lze dle stěžovatele jeho závěry vztáhnout i na rozhodnutí v projednávané věci, které se týkají daně spotřební. Z argumentace městského soudu v citovaném rozsudku je zjevné, že pokud je jako daňový subjekt označena zahraniční právnická osoba, která také je daňovým subjektem ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, pak tato je také adresátem rozhodnutí. V nyní projednávaném případě je jako příjemce rozhodnutí označena organizační složka zahraniční právnické osoby, proto je zjevné, že správce daně za daňový subjekt považoval tuto organizační složku, nikoliv zahraniční právnickou osobu.

[66] Stěžovatel podotýká, že posouzení této otázky nespočívá pouze v označení příjemce v rozhodnutí, nýbrž i v tom, koho orgány Celní správy skutečně považovaly za daňový subjekt a s kým tak jednaly. Z obsahu spisu je zřejmé, potvrzují to též orgány Celní správy, že za daňový subjekt považovaly odštěpný závod, nikoliv zahraniční právnickou osobu.

[67] Stěžovatel zdůraznil, že trvá na svých kasačních námitkách, které rozvedl v replice ze dne 25. 10. 2016. Současně vyčíslil náklady za řízení o této kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[68] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[69] Poté se soud zabýval přípustností kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., který stanoví, že kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

[70] Ke zrušení předcházejících rozsudků krajského soudu (před spojením všech osmi žalob pod sp. zn. 31 Af 83/2014) došlo proto, že Nejvyšší správní soud ve všech třech původních kasačních věcech dospěl k závěru, že kritériím přezkoumatelnosti rozsudky krajského soudu nedostály. Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, že v dalším řízení krajský soud posoudí označení daňového subjektu v napadených rozhodnutích v intencích daňového řádu a dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu a přezkoumatelným způsobem uvede, zda a z jakých

důvodů způsob, kterým byl daňový subjekt v napadených rozhodnutích označen, odpovídá platné právní úpravě, či naopak způsobuje nezákonnost, případně nicotnost příslušných rozhodnutí. Kasační stížnost napadající věcné posouzení nicotnosti nebo nezákonnosti napadených rozhodnutí je tedy přípustná. S ohledem na původní závěry krajského soudu nebyly jiné žalobní námitky v předcházejícím řízení posuzovány, a proto i v této části je kasační stížnost přípustná.

[71] Následně soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná, a to pro nevyporádání některých žalobních námitek.

*III.a) K důvodu kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
společně s namítanou nepřezkoumatelností otázky nezákonnosti, resp. nicotnosti napadených rozhodnutí*

[72] Soud se neztotožňuje s kasační námitkou spočívající v nesprávném posouzení právní otázky nicotnosti či nezákonnosti rozhodnutí. Stěžovatel současně namítal nepřezkoumatelnost tohoto závěru, se kterým však věcně polemizuje.

[73] Předně soud uvádí, že v této části neshledává rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným. Krajský soud byl zavázán posoudit sporné označení daňového subjektu, a to jak z hlediska možné nicotnosti, tak z hlediska nezákonnosti žalobou napadených rozhodnutí, a to ve vztahu k namítanému nepřesnému (nesprávnému) označení příjemce rozhodnutí.

[74] Krajský soud dospěl v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 As 218/2014 k závěru, že i za předpokladu, že by příjemce rozhodnutí, a tudíž nositel daňových povinností, byl označen nesprávně, případně by byl jako příjemce rozhodnutí označen nesprávný subjekt, nemohlo by to vést k nicotnosti daňového rozhodnutí, přičemž tento názor aplikoval na daný případ.

[75] Soud se ztotožňuje s námitkou stěžovatele, že krajský soud nesprávně uvedl, že pokud by v dřívějším posuzování této věci Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti dospěl k závěru o nicotnosti napadených rozhodnutí, tak by ji vyslovil.

[76] V řízení o kasační stížnosti soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí krajského soudu. Pokud krajský soud vypořádal řádně uplatněnou žalobní námitku nicotnosti rozhodnutí nepřezkoumatelným způsobem, kasační soud jeho rozhodnutí zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Za této situace nemůže mít skutečnost, že k nicotnosti správního rozhodnutí přihlíží soud i bez návrhu, za následek rezignaci na kvalitu odůvodnění krajského soudu a vypořádání této řádně uplatněné námítka namísto v žalobním řízení až v řízení kasačním. Tím by v konečném důsledku došlo k faktickému odebrání jedné soudní instance a odepření práva stěžovatele účinně se proti argumentaci krajského soudu v kasační stížnosti bránit. Výše uvedené však nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 9 Afs 289/2015 v obecné rovině odkázal na dosavadní judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 As 218/2014-58, nebo také ze dne 30. 3. 2005, č. j. 4 Afs 15/2003 – 55), dle které vada rozhodnutí spočívající v nesprávném označení příjemce, případně nepřesném označení příjemce, který je určitelný, nicotnost rozhodnutí nezpůsobuje. Nejedná se totiž o vadu takového druhu a závažnosti, jako v případě absolutního omylu v osobě adresáta, kdy je povinnost ukládána někomu, komu povinnost uložit nelze, neboť není osobou v právním slova smyslu.

pokračování

[77] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 As 218/2014 aplikovaného krajským soudem vyplývá následující obecný závěr: „[N]ejvyšší správní soud uvádí, že i kdyby byl jako příjemce rozhodnutí označen nesprávný subjekt, případně by určitelný příjemce rozhodnutí byl označen nepřesně, nemohlo by to vést k nicotnosti rozhodnutí správního orgánu, nýbrž toliko k jeho případné nezákonnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2005, č. j. 4 Afs 15/2003 - 55, respektive rozsudek ze dne 26. 11. 2009, č. j. 8 Afs 39/2009 - 74). Za nicotné je možné považovat pouze rozhodnutí adresované osobě, která neexistuje, případně osobu příjemce rozhodnutí nelze z tohoto rozhodnutí vůbec zjistit, takže se jedná o rozhodnutí neuskutečnitelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74).“

[78] Krajský soud nevycházel pouze ze závěru, který byl předestřen v rozsudku sp. zn. 9 Afs 289/2015, jak se myslně domnívá stěžovatel. Krajský soud primárně odkazoval na rozsudek citovaný v předchozím bodě, z něhož vyplývá obecný právní závěr, ke kterému judikatura v otázce nicotnosti rozhodnutí dospěla.

[79] Ve své judikatuře se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval nicotností, jakožto nejzávažnější vadou správních rozhodnutí, kdy mj. např. v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS, uvedl: „[N]icotnost (někdy též označována jako nulita, paakt, absolutní zmatečnost, pseudorozhodnutí, non negotium, zdánlivý akt, pa-akt, právní nullum, neexistence, naprostá (absolutní) neplatnost, či dokonce procesní potrat) představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí, je rozhodnutím nicotným. Nicotné rozhodnutí však není „běžným“ rozhodnutím nezákonným, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky. Zatímco v případě „běžných“ vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobit vyvolávat příslušné právní důsledky a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní. Z povahy vad způsobujících nicotnost pak plynou i příslušné právní následky. S nejtěžšími vadami jsou tak nutně spojeny i ty nejtěžší následky. Proto není nikdo povinen nicotné správní rozhodnutí respektovat a řídit se jím. Hledí se na něj, jako by vůbec neexistovalo, protože tedy jde o nezhojitelné právní nic. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Definičně lze za nicotný správní akt považovat akt, který vykazuje tak závažné vady, že vůbec není schopen vyvolat žádné právní účinky. Logicky jde o právní nullum a platí zásada „quod nullum est, nullum prodesit effectum“ (srov. Máša, M. *K otázce tzv. nicotných správních aktů. Správní právo, 1972, č. 3, s. 139*)... Podle ustálené judikatury správních soudů a teorie správního práva, je jedním z důvodů nicotnosti skutečnost, že rozhodnutí ukládá povinnost někomu, kdo nemá právní subjektivitu, kdo není způsobit adresátem práv a povinností (srov. rozsudky Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 4. 1993, č. j. 6 A 14/93 - 26, podle kterého skutečnost, že rozhodnutí správního orgánu uložilo povinnost někomu, kdo není osobou v právním slova smyslu a není způsobit mít práva a povinnosti, má za následek nulitu správního aktu; dále rozsudek ze dne 29. 10. 1993, sp. zn. 6 A 25/92, kde nicotným bylo shledáno rozhodnutí ukládající povinnost obchodnímu jménu stejně jako v rozsudcích ze dne 16. 12. 1996, č. j. 7 A 111/94 - 31; ze dne 21. 2. 1997, č. j. 7 A 170/94 - 28; ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 155/94; a ze dne 19. 12. 1997, č. j. 6 A 26/95 - 29). Nelze proto uložit povinnost někomu, kdo k tomu není způsobit, není osobou v právním smyslu, někomu, kdo neexistuje. Z hlediska právní úpravy obsažené v § 77 odst. 2 správního řádu, který je do určité míry odrazem tradičních důvodů nicotnosti, lze tuto vadu podřadit pod jiné vady, pro něž rozhodnutí nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Uložení povinnosti non-subjektu, neboli absolutní omyl v osobě adresáta, je tedy již tradičním důvodem nicotnosti. Představuje zásadní pochybení, pro které je nutno na taková rozhodnutí nahlížet jako na rozhodnutí nicotná. Dlužno však poukázat, že kupř. německá správní judikatura v současné době zastává právní názor (vyjádřený např. v rozsudku Spolkového finančního dvora ze dne 21. 5. 1995, sp. zn. IV R 47/90, nebo ze dne 28. 9. 1993, sp. zn. IX B 15/93), podle kterého zahrnutí zesnulé osoby coby adresáta rozhodnutí správce daně nepůsobí nicotnost tohoto rozhodnutí, pouze je s ohledem na tohoto adresáta bezúčinné. Vzdor tomu rozšířený senát Nejvyššího správního soudu neshledal důvod pro to, aby se odchýlil od stávajícího pojetí jednotlivých důvodů nicotnosti podáváných českou teorií a právní úpravou.“

[80] Podle § 105 daňového řádu je rozhodnutí nicotné, jestliže správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný; trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.

[81] U těch rozhodnutí, která se prokazatelně týkají činnosti organizační složky, krajský soud správně dovodil, že je-li jako příjemce daňového rozhodnutí označena organizační složka (odštěpný závod) zahraniční právnické osoby, nemá to samo o sobě za následek, že příjemcem rozhodnutí je non-subjekt, nebo že by vzniklá práva či uložené povinnosti neměl objektivně kdo vykonávat a o rozhodnutí proto nelze vůbec hovořit.

[82] Odštěpný závod skutečně nemá z hlediska soukromého práva právní osobnost a jeho činnost je nepochybně a nutně spojena s činností zahraniční právnické osoby. Do obchodního rejstříku byl však v rozhodné době zapisován s vazbou na konkrétní předmět podnikání na našem území a měl svého vedoucího, který byl oprávněn zastupovat zahraniční osobu ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu ode dne, kdy byl jako vedoucí odštěpeného závodu do obchodního rejstříku zapsán (srov. § 503 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném pro projednávanou věc, a § 13 odst. 3 obchodního zákoníku). Právě podnikatelská činnost této složky zahraniční osoby je předmětem zdanění na našem území a předmětem účetnictví. Nepřesné označení zahraniční osoby prostřednictvím její organizační složky v rozhodnutí, které se dotýká právě činností této složky, samo o sobě nevzbuzuje žádné pochybnosti v tom, komu vznikají práva či povinnosti, a není ani možné hovořit o tom, že rozhodnutí je adresováno non-subjektu, který vůbec neexistuje.

[83] Nejvyšší správní soud nikterak nerozporuje závěry civilistických soudů, že odštěpný závod zahraniční právnické osoby (dříve organizační složka) nemá právní osobnost (dříve právní subjektivitu). Soud přisvědčuje i tvrzení stěžovatele, že plátcem spotřební daně je právnická nebo fyzická osoba za podmínek uvedených v § 4 zákona o spotřebních daních. Obdobně, že uvedené osoby jsou plátcí spotřební daně z minerálních olejů (viz § 44 zákona o spotřebních daních) a provozovateli daňového skladu (viz § 3 písm. h) zákona o spotřebních daních); provozovatel daňového skladu je daňovým subjektem. V posuzovaném případě je nepochybné, že daňovým subjektem byla přímo zahraniční právnická osoba. Tento závěr však neznamená, že označení organizační složky jako příjemce správního rozhodnutí má za následek neexistenci takového rozhodnutí, ani to, že jde jen v důsledku tohoto označení o rozhodnutí nezákonné.

[84] Z obchodního rejstříku plyne, že odštěpný závod stěžovatele (dříve organizační složka) byl zapsán dne 8. 10. 2003. V době zápisu tohoto závodu byl platný a účinný obchodní zákoník, který normoval v § 21 odst. 3, že *podnikáním zahraniční osoby na území České republiky se rozumí pro účely tohoto zákona podnikání této osoby, má-li podnik nebo jeho organizační složku umístěnou na území České republiky*. V odst. 4 téhož ustanovení bylo v návaznosti na uvedené stanoveno, že *oprávnění zahraniční osoby podnikat na území České republiky vzniká ke dni zápisu této osoby, popřípadě organizační složky jejího podniku, v rozsahu předmětu podnikání zapsaném do obchodního rejstříku*. Z těchto ustanovení je patrné, že stěžovatel nemohl na území České republiky podnikat jinak, než prostřednictvím své organizační složky, kterou za tím účelem založil. Již dříve právní teorie uváděla, že organizační složkou podniku zahraniční osoby se rozumí „[u]celená, organizovaná, samostatná část právnické osoby se sídlem mimo území České republiky, která je složena z vedoucího a dalších zaměstnanců a pracovníků, části hmotných a nehmotných složek podniku, která je zahraniční právnickou osobou zřízena za účelem rozvoje podnikatelské činnosti a je umístěna na území České republiky.“ Viz KANĀKA, Jiří. *Organizační složka podniku zahraniční právnické osoby*. Praha: LINDE nakladatelství s.r.o., 2005, s. 17.

pokračování

[85] Soud považuje za nutné zdůraznit odlišné pojetí organizační složky zahraniční právnické osoby v kontextu daňového práva, které se od soukromoprávního pojetí liší. Organizační složka (odštěpný závod) může totiž mít jak hmotněprávní postavení daňového subjektu, tak procesní postavení daňového subjektu.

[86] Hmotněprávní postavení organizační složce zahraniční osoby, jak správně uvedl stěžovatel, přiznává např. zákon o silniční dani, či zákon o daních z příjmů. Stejně tak procesní postavení daňového subjektu může mít nejen právnická nebo fyzická osoba, ale i subjekty, které soukromé právo vůbec nezná (stálá základna, stálá provozovna, provozovna, plátcova pokladna či organizační složka zahraniční osoby, resp. odštěpný závod). Daňový řád staví organizační složku (odštěpný závod) z procesního hlediska na stejnou úroveň jako stálou provozovnu či plátcovu pokladnu (z hlediska soukromého práva je stálá provozovna či plátcova pokladna jednoznačně non – subjektem, z hlediska daňového práva jde o daňové subjekty i z hmotněprávního hlediska a ve smyslu § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, o účetní jednotky).

[87] Podle § 240 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013 platilo, že v případě zániku organizační složky podniku zahraniční osoby plní její povinnosti při správě daní tato zahraniční osoba a v případě zániku plátcovy pokladny plní její povinnosti při správě daní plátce daně, který ji zřídil. Daňový řád tedy počítal s konstrukcí, dle které organizační složka zahraniční osoby má při správě daní zákonem stanovené povinnosti. Podle § 240 odst. 1, 2 daňového řádu (ve znění účinném od 1. 1. 2014) platí: *Zanikla-li právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce; tím právní nástupce získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby a správce daně toto postavení na žádost právního nástupce potvrdí. Právním nástupcem se pro účely správy daní rozumí v případě a) pobočky nebo jiné organizační složky obchodního závodu zahraniční osoby tato zahraniční osoba b) stále provozovny zahraniční osoby tato zahraniční osoba, c) plátcovy pokladny plátce daně, který ji zřídil, d) zrušení právnické osoby bez likvidace a současné neexistence jiného právního nástupce zřízovatel nebo zakladatel právnické osoby.* Organizační složka je tedy daňovým řádem považována pro účely správy daní za právnickou osobu. Uvedený závěr potvrzuje např. i komentář Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 828, který k tomuto ustanovení uvádí, že „[z]a účelem vyloučení jakýchkoliv pochybností eventuálně vzniklých při správě daní zákon pro jednotlivé typy situací výslovně definuje osoby (ačkoliv se o osoby s právní osobností nejedná), které ze zákona považuje za právního nástupce zaniklé právnické osoby. Daňové právo takové osoby pro své účely považuje za subjekty práva, daňové subjekty (viz § 20 odst. 1 DŘ).“ Není tedy pravdou, že procesní postavení organizační složky při správě daní může založit pouze hmotněprávní předpis.

[88] Ustanovení § 24 odst. 6 daňového řádu také stanoví, že se na organizační složky i na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na řízení na správě daní, obdobně použijí ustanovení týkající se právnických osob. V souladu s § 45 odst. 1 daňového řádu se zahraniční osobě doručuje na adresu sídla organizační složky, týká-li se písemnost činností této organizační složky. V posuzovaném případě je u odštěpného závodu zahraniční osoby zapsán následující předmět podnikání: výroba a zpracování paliv a maziv; provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy; nákup, prodej a skladování paliv a maziv včetně jejich dovozu s výjimkou výhradního nákupu, prodeje a skladování paliv a maziv ve spotřebitelském balení do 50 kg na jeden kus balení – velkoobchod; výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických přípravků. Je tedy nepochybné, že rozhodnutí celních orgánů týkající se této činnosti organizační složky byla správně doručována na adresu sídla organizační složky zahraniční osoby. U těch rozhodnutí, která se přímo činností organizační složky netýkala, je povinen otázku doručování k řádně uplatněné žalobní námitce posoudit krajský soud.

[89] Bez ohledu na skutečnost, že na rozdíl od zákona o spotřebních daních některé daňové zákony označují organizační složku zahraniční právnické osoby přímo za poplatníka či plátcovu pokladnu (např. silniční zákon, zákon o daních z příjmů), nemá ani v oblasti spotřebních daní pouhá vada v označení zahraniční osoby - plátce spotřební daně za následek nezákonnost takového rozhodnutí, natož pak jeho nicotnost. Daňový řád umožňuje na organizační složky aplikovat procesní ustanovení týkající se právnických osob, sám organizační složku za právnickou osobu výslovně v ustanovení o přechodu daňové povinnosti označuje. Zákon o spotřebních daních se procesním postavením organizační složky vůbec nezabývá. Je zcela nepochybné, že práva a povinnosti z napadených rozhodnutí nabyly zahraniční právnická osoba, neboť organizační složka (odštěpný závod) je z hlediska hmotněprávního pouze její součástí. Skutečnost, že žalovaný takovou organizační složku ve svých vyjádřeních opakovaně považuje za nositele práv a povinností, je naprosto nesprávná. Nepřesné označení zahraniční osoby (označení prostřednictvím její organizační složky) v rozhodnutích celních orgánů týkajících se činnosti této organizační složky nemá bez dalšího na nabytí práv a povinností zahraniční osoby žádné dopady. Daňový řád pro účely správy daní organizační složce zahraniční osoby určitou procesní způsobilost přisuzuje, a proto je její nesprávné uvedení jako daňového subjektu nedostatkem, který nemá bez dalšího vliv ani na zákonnost takového rozhodnutí.

[90] Pro úplnost soud uvádí, že odkaz krajského soudu na § 21 daňového řádu byl v posuzovaném případě vskutku nepřipadný, protože odštěpný závod zahraniční právnické osoby není plátcovou pokladnou. Tento odkaz však nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu.

[91] Námitky stěžovatele napadající paušálně nesprávné označení zahraniční osoby u všech žalovaných rozhodnutí považuje soud za účelové. Jeho argumentace se mění dle potřeby, čemuž svědčí i jeho odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 11 Af 19/2015 (dále jen „městský soud“). Z rozhodnutí o zřízení zástavního práva dle něj vyplývalo, že daňovým subjektem je toliko odštěpný závod. Městský soud dospěl k závěru, že označení bylo správné, když byla jako daňový dlužník uvedena přímo zahraniční právnická osoba vč. daňového identifikačního čísla, teprve po této identifikaci následovalo označení organizační složky, které se týká jeho samotného a jeho odštěpného závodu (dříve organizační složky). Ve věci posuzované městským soudem týkající se daně z přidané hodnoty byla namítána nicotnost ze stejných důvodů jako v posuzované věci, ačkoliv situace v ní řešená byla odlišná. Stěžovatel je fakticky nespokojen s jakýmkoliv označením příjemce rozhodnutí (námitkou nicotnosti napadá jak rozhodnutí, kde je uvedena zahraniční osoba včetně její organizační složky, tak označení, kde je uvedena pouze organizační složka zahraniční osoby). Rozsudek městského soudu není možné aplikovat namítaným způsobem. Soud v žádné části své argumentace nevedl, že v případě, kdy v rozhodnutí týkajícím se činnosti organizační složky je za příjemce rozhodnutí označena organizační složka na místo zahraniční osoby, je takové rozhodnutí nezákonné či nicotné. Ostatně sám daňový subjekt v průběhu více jak 10 let vystupoval vůči celním orgánům jménem své organizační složky, plnil jejím jménem své daňové povinnosti, postupoval v souladu s vydanými rozhodnutími a označení příjemce rozhodnutí nikterak nezpochybňoval. Argumentace dobrou vírou daňového subjektu ve správnost napadených rozhodnutí na účelovosti vznesených námitek nic nemění.

[92] Soud se neztotožňuje ani s námitkou, že napadená rozhodnutí, jakož rozhodnutí prvoinstanční, vydal místně nepřislušný správce daně. Obdobné je možné vztáhnout na rozhodnutí o registraci stěžovatele jako distributora pohonných hmot a jiná předcházející rozhodnutí. Stěžovatel odkazoval na § 10 odst. 1 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, dle něhož *nelze-li určit místní příslušnost celního úřadu podle jiného zákona, je místně příslušný Celní úřad pro hlavní město Prahu*. Zákon o spotřebních daních místní příslušnost speciálně neupravuje, proto je nutné subsidiárně použít § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Dle uvedeného ustanovení se místní příslušnost správce daně řídí *u právnické osoby*

pokračování

jejím sídlem; pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo v obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.

[93] Zahraňní osoba mohla na našem území podnikat pouze za předpokladu, že zde měla umístěnou organizační složku, která se povinně zapisovala do obchodního rejstříku, přičemž oprávnění podnikat vzniklo ke dni zápisu této složky do obchodního rejstříku (viz § 21 obchodního zákoníku). Vzhledem k tomuto speciálnímu ustanovení se uplatní místní příslušnost dle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. podle sídla organizační složky zapsaného v obchodním rejstříku. I za předpokladu, že by na napadených rozhodnutích byla označena přímo zahraňní právnická osoba, tak by se místní příslušnost odvíjela od stejného ustanovení, tj. od zapsaného sídla zahraňní právnické osoby uvedené v obchodním rejstříku prostřednictvím její organizační složky (odštěpného závodu). Nelze opomenout, že v této věci došlo navíc k delegaci místní příslušnosti dle § 18 daňového řádu, a to rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 13. 5. 2014, č. j. 20040-5/2014-900000-302. Na základě tohoto rozhodnutí byla delegována místní příslušnost k výkonu správy daní a k výkonu správy registrace ve vztahu k daňovému subjektu od Celního úřadu pro Středočeský kraj k Celnímu úřadu pro Královéhradecký kraj, a to s účinností od 1. 7. 2014. Námitku ohledně místní nepřislušnosti správce daně považuje soud obdobně jako hlavní námitku v této věci za zcela účelovou. V tomto smyslu je nutné korigovat odůvodnění krajského soudu, který otázku místní příslušnosti nesprávně spojil s procesní subjektivitou organizační složky.

[94] Námitka spočívající pouze v nepřesném označení daňového subjektu u těch rozhodnutí, která se týkají podnikatelské činnosti organizační složky zahraňního daňového subjektu na našem území, nemůže být sama o sobě úspěšná a není bez dalšího důvodem pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí.

III.b) K důvodu kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[95] Nejvyšší správní soud se zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námítky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[96] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je částečně nepřezkoumatelný, a to, proto, že některé řádně uplatněné žalobní námitky pomínil.

[97] K namítanému nevypořádaní argumentů stěžovatele ve vztahu k jím uváděnému výkladu hmotněprávních daňových předpisů a daňového řádu (viz bod 38 tohoto rozsudku), jakož k bližšímu neosvětlení aplikace § 21, § 24 odst. 3 a 6, § 45 odst. 1 daňového řádu ze strany krajského soudu (viz bod 34 tohoto rozsudku), soud uvádí, že krajský soud uvedená ustanovení nepominul.

[98] Ačkoliv krajský soud neodpovídá na všechny jednotlivé dílčí žalobní argumenty, tak řádně a objektivně odůvodňuje své rozhodnutí, proč dospěl k závěru, že rozhodnutí nejsou nicotná ani nezákonná. Z jeho odůvodnění je zcela seznatelné, že postavení organizační složky zahraňní právnické osoby není upraveno v daňovém řádu konzistentně, s čímž lze nepochybně souhlasit. Krajským soudem uvedená ustanovení daňového řádu jen podporují jeho argumentaci, kterou uvedl na str. 12 napadeného rozsudku, tj. že postavení organizačních složek zahraňních právnických osob není v procesním předpisu vyřešeno dokonale. To, že užil termínů

„sporadicky“ a „určitá procesní práva“, jejichž užití namítá stěžovatel, nepovažuje Nejvyšší správní soud za vadné a nutně vyžadující podrobné odůvodnění tak, jak požaduje stěžovatel. Užití těchto termínů podtrhuje stávající úroveň daňové legislativní úpravy organizačních složek zahraničních právnických osob.

[99] Stěžovatel v této souvislosti namítal, že ani citace krajského soudu ze zrušujícího rozsudku ve věci sp. zn. 8 Afs 179/2015 blíže neosvětluje, jak v něm vyslovený právní názor dopadá na posuzovaný případ. S uvedeným se soud neztotožňuje. Naopak citace ze zrušujícího rozsudku podtrhuje argumentaci krajského soudu o nepreciznosti legislativní úpravy v posuzované věci, přičemž citace zdůraznila, že v daňovém právu není neobvyklé, že jako osoby zúčastněné na řízení vystupují i subjekty bez právní subjektivity v pravém slova smyslu. Použití uvedeného právního názoru nepovažuje Nejvyšší správní soud za nepřijatelné, pouze subsidiárně podporuje odůvodnění krajského soudu na str. 12 napadeného rozsudku.

[100] Stěžovatel dále namítá nepřezkoumatelnost hraničící se soudcovskou svévolí (libovůlí), pokud šlo o závěr krajského soudu, že pokud některý zákon určitý institut výslovně uvádí a druhý nikoli, je nutné hledat určitou návaznost i ve společném procesním předpise. K tomu dodává, že sám procesní předpis odkazuje na předpisy, které přiznávají určité osobě či subjektu postavení, z něhož pak vyplývá, že příslušná osoba či subjekt je osobou zúčastněnou na správě daní a vykonává tak práva a povinnosti upravené v daňovém řádu (např. § 20 odst. 1, § 21 odst. 12 a § 24 odst. 6 daňového řádu).

[101] Tato úvaha není žádnou libovůlí krajského soudu. Mezi standardní metody aplikace práva patří subsidiární použití jak procesního předpisu, tak jeho jednotlivých ustanovení, pokud zvláštní zákon určité procesní otázky neupravuje. Krajský soud v této souvislosti zcela správně uvedl, že jednotlivé hmotněprávní daňové zákony se ve své úpravě jednotlivých institutů mohou a musí odlišovat právě proto, že jsou koncipovány pro různé odlišné oblasti. Stěžovatel účelově vytrhává závěry krajského soudu z jejich kontextu.

[102] Stěžovatel namítá, že odkazy krajského soudu na str. 13 napadeného rozsudku ve vztahu k jiným případům, kdy kasační soud označil jako žalobce organizační složku zahraniční právnické osoby, nemohou představovat dostatečný či doplňující důvod právního názoru krajského soudu. Při nařízeném jednání stěžovatel argumentoval § 33 odst. 2 s. ř. s. s tím, že zákon, v tomto případě zákon o spotřebních daních ve spojení s § 24 odst. 6 daňového řádu, organizační složce nepřiznává postavení daňového subjektu. Ustanovení § 33 s. ř. s. zcela krajský soud pominul v rozsudku, naproti tomu § 24 odst. 6 daňového řádu zmínil, ale neuvedl, co z něj pro posuzovaný případ vyplývá. Nejvyšší správní soud ani této kasační námitce nemůže přisvědčit.

[103] Správní soudy mohou v rámci své rozhodovací činnosti odkazovat na judikaturu jiných správních soudů a Nejvyššího správního soudu v obdobných právních věcech. Otázka aktivní a pasivní procesní legitimace k podání správní žaloby (jakož i následné kasační stížnosti) je zkoumána jako podmínka řízení ex offio. V případě, že by tato podmínka nebyla naplněna, nebylo by možné věcně projednat žalobu či kasační stížnost. V rozsudcích uvedených na str. 13 napadeného rozsudku nebyl shledán nedostatek aktivní procesní legitimace organizační složky, a tím byla implicitně vypořádána námitka stěžovatele ohledně neodůvodnění jeho argumentace § 33 odst. 2 s. ř. s. Odůvodnění tohoto ustanovení bylo navíc doplněno úvahou krajského soudu, která se vázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 1/2010. V posuzované věci je žalobcem (stěžovatelem) insolvenční správce zahraniční právnické osoby, a proto není žádných pochyb o správnosti jeho označení.

[104] K žalobám vedeným pod sp. zn. 31 Af 83/2014 (rozhodnutí o zrušení registrace distributora pohonných hmot) a sp. zn. 31 Af 30/2015 (rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňových skladů) stěžovatel tvrdil, že si měl krajský soud zodpovědět klíčovou

pokračování

otázku, zda předcházející rozhodnutí o registraci distributora pohonných hmot či povolení k provozování daňových skladů, vydané na organizační složku (odštěpný závod) stěžovatele, jsou platnými rozhodnutími anebo se jedná o paaky, které není možné „odejmout“. Nejvyšší správní soud má tuto námitku za vypořádanou v rámci posouzení namítaného nesprávného označení příjemce rozhodnutí. Obdobné závěry vztahuje soud na námitku stěžovatele, že se soud měl zabývat zněním zákona č. 311/2006 Sb. a jeho vztahu k daňovému řádu pro účely rozhodnutí o zrušení registrace distributora pohonných hmot, i když na aplikaci tohoto zákona stěžovatel neupozorňoval.

[105] Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí není nutno dle Ústavního soudu pojímat tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý argument účastníka řízení (srov. náleze ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, publikovaný jako N 3/36 SbNU 19; náleze ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, publikovaný jako N 108/41 SbNU 349; či náleze ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, publikovaný jako N 207/54 SbNU 565). K tomu dále srov. obdobně náleze Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2014, sp. zn. IV. ÚS 2468/11: „[Z]bývá dodat, že zmíněným pojmem adekvátně se z pohledu mezi nezávislého soudního rozhodování (čl. 82 odst. 1 Ústavy) rozumí požadavek přiměřeně dostatečné míry odůvodnění, tj. „rozsah této povinnosti se může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého případu“ s tím, že závazek odůvodnit rozhodnutí „nemůže být chápán tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument“ [srov. např. usnesení ze dne 25. října 1999 sp. zn. IV. ÚS 360/99 (U 68/16 SbNU 363) nebo náleze ze dne 22. září 2009 sp. zn. III. ÚS 961/09 (N 207/54 SbNU 565); srov. též rozsudky Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. dubna 1994 ve věci stížnosti č. 16034/90 Van de Hurk proti Nizozemí, § 61, a ze dne 9. prosince 1994 ve věci stížnosti č. 18390/91 Ruiz Torija proti Španělsku, § 29].“

[106] S odkazem na judikaturu Ústavního soudu musí Nejvyšší správní soud poznamenat, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivé vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (viz bod 68. nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, publikovaného jako N 26/52 SbNU 247).

[107] Namítané vady v dokazování soud neshledal. Pokud v řízení o žalobě ve správním soudnictví vychází soud z údajů a listin obsažených ve správním spisu (spisech), nejedná se o dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015 – 56; ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, č. 2383/2011 Sb. NSS; nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011 – 75). V protokolu o ústním jednání konaném dne 28. 6. 2016 není zaznamenáno a ostatně ani stěžovatel netvrdí, že by se při ústním jednání domáhal provedení konkrétních důkazů k potvrzení existence zaručeného elektronického podpisu na jednotlivých rozhodnutích včetně zjištění oprávněné úřední osoby k takovému podpisu. Nelze proto krajskému soudu vytýkat, že při jednání dokazování konkrétními listinami správního spisu neprováděl a tato skutečnost nebránila tomu, aby závěry zjištěné ze správního spisu uvedl v odůvodnění napadeného rozsudku. „[T]ento postup není v rozporu se zásadou, dle níž dokazování soud provádí výslovně při jednání. Při jednání o žalobě ve správním soudnictví totiž není obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) považován bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením správního řízení, správní spis je obrazem a výsledkem tohoto správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu... Je možné, že žalobce učiní určitou část správního spisu spornou, o této otázce poté soud případně vede dokazování. Prostředky, kterými se snaží žalobce zpochybnit jednotlivé fragmenty správního spisu či rozhodnutí, jsou již důkazními prostředky ve smyslu § 52 s. ř. s., které musí být provedeny zásadně při jednání a účastníci musí mít možnost se k nim vyjádřit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 8/2008).“

V postupu krajského soudu, který vycházel ze správního spisu, neshledává Nejvyšší správní soud žádné procesní pochybení.

[108] Na druhou stranu je však důvodná kasační námitka, že z obsahu napadeného rozsudku vyplývá, že soud při posuzování otázky oprávněnosti vydat a podepsat jednotlivá rozhodnutí vycházel pouze z jednoho správního spisu. Vzhledem k tomu, že bylo celkově spojeno 8 žalob ke společnému řízení, krajský soud je povinen v novém řízení posoudit tuto námitku ve vztahu i k ostatním správním spisům.

[109] Námitku, dle které se měl soud vypořádat s otázkou, s kým celní orgány jednaly, kasační soud sdílí jen částečně. Stěžovatel v přípisu ze dne 21. 12. 2016, ve kterém odkazoval na rozsudek Městského soudu v Praze, uvádí, že posouzení právní otázky v této věci spočívá nejen v označení příjemce rozhodnutí, ale též v tom, koho celní orgány považovaly za daňový subjekt a s kým tak jednaly. V žalobách stěžovatel uvedl i žalobní námitky týkající se způsobu jednání celních orgánů s daňovým subjektem, resp. nejednání s ním. Tyto námitky byly uplatněny ve všech žalobách. Nepřesné označení daňového subjektu v rozhodnutí je odlišnou otázkou než otázka, s kým konkrétně a v jaké věci byly správní orgány jako s daňovým subjektem oprávněny při správě spotřebních daní jednat.

[110] Ve vztahu k jednání žalovaného s vedoucím odštěpného závodu je ve většině žalob stěžovatele uvedeno následující: „Dále žalobce namítá, že v případě posuzování splnění či nesplnění podmínky pro povolení posečkáni úbrady daně, popřípadě jejího rozložení na splátky se správce daně ani nepokusil jednat přímo se žalobcem. Správce daně a správní orgán sice v dané věci jednal s vedoucím odštěpného závodu panem N., tento ovšem má zákonné zmocnění pro jednání za odštěpný závod (organizační složku). Navíc, v případě SPD se nejedná o plátcovu pokladnu. V dané věci tedy vystupuje přímo zahraniční právnická osoba. Pravděpodobně příčinou toho všebo je způsob registrace k SPD, kdy příslušný celní úřad zaregistroval odštěpný závod jako daňový subjekt, který je ovšem jen žalobcovou – plátcovou pokladnou, nikoli však vůči SPD. Pokud správce daně činil ve věci SPD nějaké výzvy a jednání, a toto činil vůči odštěpnému závodu (ze spisu a vlastních tvrzení žalovaného i správce daně toto plyne), jedná se o tvrzení mezi účastníky nesporná, pak toto činil vůči někomu, komu takovéto postavení nepříslušelo. Žalobce nepopírá, že odštěpný závod (organizační složka) má usnadnit komunikaci se správcem daně a správními orgány státu, kde se tento závod nachází. Nicméně z této komunikace musí být naprosto jasné, s kým orgány státu komunikují a komu svá podání adresují, a tudíž komu z nich vznikají práva a povinnosti apod. V daném případě správce daně komunikoval výhradně s odštěpným závodem a jemu taková veškerá podání či rozhodnutí adresoval a takto ho i označoval (VIKTORLAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka). V takovéto situaci nelze hovořit o prokázání či neprokázání nebo doložení či nedoložení, anebo pojetí důvodné či nedůvodné obavy či nebezpečí z prodlení dle § 20b ZSpD, když správce daně byl vůči žalobci nečinný. Bobužel, dovedeno do důsledku, za tohoto právního stavu správce daně nikdy žádné řízení se žalobcem nevedl ani ve vztahu k němu žádné rozhodnutí neučinil, ač tak učinit měl, a to již od okamžiku zápisu jeho odštěpného závodu do obchodního rejstříku. Proto s ním ani nemohl vést žádné intenzivní jednání, když jednal pouze a jen s vedoucím odštěpného závodu panem L. N., který jakožto zákonný zástupce zastupuje odštěpný závod (např. v případě postavení odštěpného závodu jako plátcovy pokladny, tj. zahraniční právnické osoby ve vztahu k daním z příjmů). Žádné jednání ani s vedoucím odštěpného závodu správce daně vést neměl, neboť k tomuto správce daně v tomto případě oprávněn nebyl a vedoucí odštěpného závodu zmocnění pro zastupování žalobce neměl. Žalobce v této souvislosti připomíná rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 1 Afs 32/2010-86, pramen www.nssoud.cz, z něhož vyplývá, že placení daní je úkonem vztahujícím se k podnikateli. V posuzovaném případě sice jednal prokurista, který se stejně jako vedoucí odštěpného závodu (dříve vedoucí organizační složky) zapisuje do obchodního rejstříku, ovšem z hlediska závažnosti věci a dopadů na podnik právo vyžaduje, aby v takovémto případě jednal přímo podnikatel, resp., aby správce daně jednal přímo s podnikatelem. Zástupčí oprávnění prokuristy ani vedoucího odštěpného závodu se totiž netýká všech věcí, jako je tomu v případě statutárních orgánů. Výjimkou je zastupování vedoucího odštěpného závodu v situaci, kdy tento odštěpný závod (organizační složka) má postavení plátcovy pokladny. Jak žalobce výše uvedl, v případě SPD však toto postavení odštěpný závod nemá (viz výše). Správce daně tudíž nemohl šetřit práva žalobce jako daňového subjektu, protože jednání vedl výhradně s vedoucím odštěpného závodu, který je oprávněn

pokračování

jednat za odštepňný závod ve věcech, které se tohoto závodu týkají a kdy je např. v onom postavení plátcovy pokladny. Tyto zmatky do řízení vnesl především správce daně. Přitom je to primárně on, kdo by měl být znalý daňové problematiky a daňového procesu, protože je to správce daně, kdo řízení vede.“ Posledně citovaná část stran tvrzeného nešetření práv stěžovatele je výslovně uvedena pouze v některých žalobách (případně v určitých minimálních změnách), naproti tomu v žalobě vedené pod sp. zn. 31 Af 36/2015 výše citovaná pasáž není uvedena vůbec. I v této žalobě však stěžovatel obdobnou námitku uplatnil.

[111] Ve vztahu k této argumentaci krajský soud neuvedl nic. V dalším řízení je povinen přezkoumatelným způsobem na tuto argumentaci reagovat, a to ve vztahu ke všem žalovaným rozhodnutím, vůči kterým byla tato námitka uplatněna. Je zcela zřejmé, že ne všechny tyto námitky lze vypořádat odkazem na odůvodnění týkající se nepřesného označení příjemce rozhodnutí. Prvotní posouzení těchto námitek a jejich relevantnosti ve vztahu k napadeným rozhodnutím náleží krajskému soudu, který se k oprávnění vedoucího organizační složky jednat jménem zahraniční osoby či k oprávnění celních orgánů jednat s vedoucím organizační složky žádným způsobem nevyjádřil.

[112] Stěžovatel dále ve vztahu k nepřezkoumatelnosti namítal, že se soud nezabýval obsahem všech spojených žalob a souvisejících žalobních námitek.

[113] Krajský soud využil možnosti uvedené v § 39 odst. 1 s. ř. s. a spojil všechny žaloby ke společnému řízení. To však nemůže mít za následek, že zcela rezignuje na vypořádání všech žalobních námitek. Nejvyšší správní soud z podaných žalob ověřil, že některé žalobní námitky byly dokonce hmotněprávní povahy, které souvisely s jednotlivými napadenými rozhodnutími, a tyto nebyly soudem žádným způsobem přezkoumány. Spojení všech osmi žalob ke společnému projednání nepovažuje kasační soud za vhodné, neboť evidentně mělo za následek pomnutí ostatních žalobních námitek, které s otázkou nesprávného označení daňového subjektu nesouvisely, případně souvisely jiným způsobem. Tato otázka je nicméně plně v pravomoci krajského soudu, který bude muset v dalším řízení pečlivě posoudit žalobní námitky vznesené ve všech osmi žalobách a přezkoumatelným způsobem uvést, které a z jakých důvodů považuje za námitky samostatné a které naopak pouze doplňují hlavní námitku, tj. nicotnost, případně nezákonnost rozhodnutí z důvodu nesprávného označení zahraniční osoby v napadených rozhodnutích.

[114] Krajský soud se např. žádným způsobem nevypořádal se žalobní argumentací stěžovatele ohledně namítané nepřezkoumatelnosti zajišťovacích příkazů (původní sp. zn. 31 Af 84/2014), co se týče finanční analýzy a vypořádání vznesených námitek ze strany žalovaného. Krajský soud se nevypořádal ani se žalobní argumentací, že v dané situaci nelze hovořit o prokázání či neprokázání, doložení či nedoložení, anebo pojetí důvodné či nedůvodné obavy či nebezpečí z prodlení dle § 20b zákona o spotřebních daních, když správce daně byl vůči stěžovateli nečinný.

[115] Nevypořádal se ani s námitkou, že u rozhodnutí o uložení pokut (sp. zn. 31 Af 89/2014) nelze mít za prokázané či neprokázané nebo doložené či nedoložené, anebo za důvodné či nedůvodné obavy či nebezpečí z prodlení ve smyslu § 20b zákona o spotřebních daních.

[116] Krajský soud se nevypořádal s námitkou stěžovatele ohledně tvrzeného neplatného vzniku zástavních práv z hlediska doručování (sp. zn. 31 Af 11/2015). Obdobně se nevypořádal se žalobní námitkou stěžovatele, že organizační složce nemůže svědčit vlastnické právo k nemovitým věcem.

[117] Krajský soud žádným způsobem nevypořádal námitky směřující do rozhodnutí o návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce (sp. zn. 31 Af 36/2015), námitky, že organizační složce

stěžovatele nesvědčí vlastnické právo ve vztahu k movitým a nemovitým věcem; že protokol o soupisu movitých věcí ze dne 19. 9. 2014 byl sepsán pro Celní úřad Hradec Králové, který neexistuje. Krajský soud nevypořádal ani námitku namítaného zjištěného skutečného výtěžku uvedeného v protokolu o soupisu movitých věcí, jakož se nevypořádal s námitkou stěžovatele ohledně způsobu sepsání protokolu z hlediska označení vlastníka. Obdobně se krajský soud nevypořádal se žalobními námitkami, dle nichž se žalovaný v žalovaném rozhodnutí nevypořádal s některými námitkami stěžovatele (vlastnické právo odštěpného závodu), či jejich následky bagatelizoval a přecházel (procesní subjektivita odštěpného závodu, očekávaný výtěžek exekuce), stěžovatel považoval žalované rozhodnutí za nezákonné a nepřezkoumatelné, jelikož nebyly vypořádány všechny jeho námitky, příp. byly vypořádány nezákonně (viz str. 11 žaloby sp. zn. 31 Af 36/2015).

[118] K namítanému nevypořádání se s důkazním návrhem stěžovatele v podobě odpovědi celních orgánů ze dne 17. 12. 2009 soud uvádí, že této námitce přisvědčuje. Krajský soud se s tímto důkazním prostředkem žádným způsobem nevypořádal, ani neuvedl, proč jej neprovedl.

[119] Soud ověřil, že i další námitky stěžovatele neuvedené v kasační stížnosti a uplatněné v jeho žalobách nebyly krajským soudem vypořádány (např. námitky o bankovních zárukách a nezákonný postup správce daně viz str. 8 – 9 žaloby vedené pod sp. zn. 31 Af 83/2014, kdy tato argumentace se uplatňuje i v dalších žalobách). Krajský soud je povinen vypořádat všechny řádně uplatněné žalobní body v jednotlivých žalobách, nejen těch, které soud příkladmo uvedl v tomto rozhodnutí.

IV. Závěr

[120] Nejvyšší správní soud proto považuje za naplněný stížnostní důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[121] Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž v dalším řízení je krajský soud vázán zde vysloveným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. V novém řízení je krajský soud povinen vypořádat se přezkoumatelným způsobem s ostatními žalobními námitkami stěžovatele uvedenými výše v tomto rozsudku.

[122] O věci soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[123] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém řízení podle § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 18. května 2017

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu