



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Mirko Möllen**
se sídlem Barthstrasse 16, Mnichov, Spolková republika Německo,
insolvenčního správce dlužníka VIKTORIAGRUPPE
Aktiengesellschaft, se sídlem Germeringer Str. 1, Krailling, Spolková
republika Německo, (dále jen „dlužník“)
zastoupen JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem
se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8 – Karlín,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem v Praze 4, Budějovická 7

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 5. 2016, č.j. 2193-7/2016-900000-302 a č.j. 18615-4/2016-900000-302,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost rozhodnutí žalovaného č.j. 2193-7/2016-900000-302, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti

žalobce o vrácení vratitelného přeplatku a dále rozhodnutí žalovaného č.j. 18615/4/2016-900000-302, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti žalobce o vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně.

I. Obsah žalobních bodů

2. Žalobce uvedl, že se nelze ztotožnit s názorem žalovaného, že došlo k pravomocnému stanovení daně. Žalobce upozornil, že jestliže všechna rozhodnutí správce daně a žalovaného v souvislosti s daňovou exekucí jsou nicotná (což prohlásil krajský soud v pravomocném a konečném rozsudku č.j. 31 Af 92/2016-160), pak jsou nicotná i daňová přiznání (tvrzení) k dani z minerálních olejů. K těmto úkonům, učiněným odštěpným závodem jako nonsubjektem, tak vůbec nelze přihlížet. Podání daňového tvrzení odštěpným závodem je proto třeba hodnotit jako zdánlivé právní jednání, na něž nelze aplikovat § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
3. Žalobce uvedl, že si je vědom skutečnosti, že krajský soud svým rozsudkem ze dne 30. 6. 2016 pod sp. zn. 31 Af 83/2014 zamítl žaloby žalobce, kterým bylo v dřívějším projednání krajským soudem vyhověno, přičemž Nejvyšší správní soud ke kasačním stížnostem žalovaného tyto tři rozsudky krajského soudu (č.j. 31 Af 83/2014-79, č.j. 31 Af 84/2014-87 a č.j. 31 Af 89/2014-79) zrušil (pouze pro nepřezkoumatelnost, nikoliv pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem). Žalobce upozorňuje, že proti tomuto rozsudku krajského soudu ze dne 30. 6. 2016 podá kasační stížnost. V případě, že této kasační stížnosti bude vyhověno, bude nejen zrušen rozsudek krajského soudu vydaný dne 30. 6. 2016 pod sp. zn. 31 Af 83/2014, nýbrž může být i vyslovena nicotnost všech žalobami napadených rozhodnutí. V takovém případě pak bude zcela bezpředmětná argumentace žalovaného o tom, že zajišťovací příkazy zůstávají v platnosti, resp. o tom, že na všechna rozhodnutí (s výjimkou těch rozhodnutí, jejichž nicotnost byla prohlášena rozsudkem krajského soudu č.j. 31 Af 92/2014-160) je třeba pohlížet jako na zákonná. Dojde-li tedy před skončením řízení o této žalobě ke zrušení rozsudku krajského soudu, vydaného dne 30. 6. 2016 pod sp. zn. 31 Af 83/2014, popř. k prohlášení nicotnosti či zrušení rozhodnutí v tomto řízení (vedeném krajským soudem pod sp. zn. 31 Af 83/2014) přezkoumávaných, pak nebude žádných dalších pochyb o tom, že neoprávněně zajištěná částka minimálně ve výši 125 246 883,65 Kč plus úrok z neoprávněného jednání správce daně musí být správcem daně vyplaceny žalobci do majetkové podstaty. Žalobce s ohledem na výše uvedené navrhl, aby krajský soud vyčkal rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu, vydanému dne 30. 6. 2016 pod sp. zn. 31 Af 83/2014.
4. Dále uvedl, že krajský soud v „prvním kole“ vyslovil i nicotnost zajišťovacích příkazů. Předmětná částka tak vůbec nesměla být správcem daně zajištěna. Správce daně přitom takto argumentoval ve svých rozhodnutích, která vydal ještě v době (dne 29. 12. 2015 a dne 15. 1. 2016), kdy zajišťovací příkazy byly rozsudkem krajského soudu č.j. 31 Af 84/2014-87 pravomocně prohlášeny za nicotné. Kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu č.j. 31 Af 84/2014-87 navíc nebyl přiznán odkladný účinek a tento rozsudek byl zrušen až dnem 4. 4. 2016, kdy rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 179/2015-47 nabyl právní moci. Jak je tedy možné, že správce daně ve svých rozhodnutích ze dne 29. 12. 2015 a ze dne 15. 1. 2016 (jakož i v přípisech ze dne 4. 12. 2015) argumentoval zajišťovacími příkazy, na které se v těchto okamžicích hledělo jako na nicotné. Argumentace správce daně tak byla ryze účelová a správce daně byl povinen návrhu žalobce na vrácení vratitelného přeplatku a na vyplacení úroku z neoprávněného

- jednání správce daně vyhovět. Teprve následně, po zrušení rozsudku krajského soudu č.j. 31 Af 84/2014-87 Nejvyšším správním soudem, správce daně mohl vyzvat žalobce jako insolvenčního správce společnosti VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft k vrácení této částky. Takový postup správce daně, kdy se tento odmítl řídit pravomocným rozsudkem krajského soudu, nelze než považovat za nezákonný, účelový a rozporný s principy demokratického právního státu, jak jsou zaručeny čl. 1 odst. 1 Ústavy.
5. Žalobce připomněl, že veškeré úkony (např. podávání daňových přiznání) činil odštěpný závod, nikoliv zahraniční právnická osoba VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft. Správce daně (jakož i žalovaný) veškerá rozhodnutí vydával na odštěpný závod, tato rozhodnutí jsou proto nicotná. Jak veškeré úkony organizační složky, tak i veškeré úkony správce daně a odvolacího orgánu ve vztahu k organizační složce (odštěpnému závodu) zahraniční právnické osoby jsou nicotné. Z toho vyplývá, že odštěpnému závodu nemohla být stanovena ani daň.
 6. Jestliže tedy žalovaný tvrdí, že zajištění daně bylo zákonným postupem použito na úhradu daně, pak je tento právní závěr naprosto nesprávný, když daň vůbec nemohla být odštěpnému závodu, jenž nemá právní osobnost, stanovena. Proto se v projednávaném případě vůbec nemohl uplatnit žalovaným odkazovaný § 140 daňového řádu. Žalobce je z toho důvodu přesvědčen, že bez ohledu na výsledek řízení o kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ze dne 30. 6. 2016, sp. zn. 31 Af 83/2014, v projednávaném případě žádná daňová povinnost nevznikla, a proto zajištění daně (i kdyby bylo teoreticky provedeno oprávněně, s čímž žalobce zásadně nesouhlasí) nemohlo být na tuto údajně stanovenou daň vůbec převedeno.
 7. Dále uvedl, že na exekuci, prováděnou správcem daně, nelze než pohlížet jako na nezákonnou. Rozsudek krajského soudu č.j. 31 Af 92/2014-160, který všechna rozhodnutí správce daně v rámci daňové exekuce prohlásil za nicotná, je v právní moci, přičemž kasační stížnost proti němu byla Nejvyšším správním soudem odmítnuta. Nelze tolerovat postoj žalovaného, který existenci tohoto rozsudku zlehčuje a nehodlá se jím řídit. Presumpce správnosti veřejnoprávních aktů platí nejen pro adresáty právních norem, nýbrž pochopitelně i pro orgány veřejné moci. Jestliže daňová exekuce byla nezákonná (což pravomocně potvrdil krajský soud), správce daně nesmí jakékoliv peněžní prostředky z této daňové exekuce získané jakkoliv použít. V opačném případě by nezákonné jednání orgánů státní moci šlo i přes deklaraci této nezákonnosti (resp. nicotnosti) krajským soudem k tíži žalobce jako adresáta právní normy. To je však v demokratickém právním státě nepřipustné. Jestliže tedy daňová exekuce byla nezákonná, správce daně je povinen veškeré peněžní prostředky z této daňové exekuce získané vrátit, a to včetně úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu.
 8. Žalobce dále upozornil, že nelze souhlasit s žalovaným, který uvádí, že částka ve výši 125 246 883,65 Kč nebyla získána prostřednictvím daňové exekuce. Správce daně vydal zajišťovací příkazy (žalobce je nadále přesvědčen o jejich nicotnosti), které v souladu s § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu považoval za exekuční titul. Na základě toho byla provedena exekuce (která byla nezákonná, což pravomocným rozsudkem č.j. 31 Af 92/2014-160 potvrdil krajský soud), kterou byla vymožena částka přinejmenším ve výši 125.246.883,65 Kč, jakož i motorová nafta a MEŘO (methylester řepkového oleje), viz např. exekuční příkaz správce daně ze dne 19. 9. 2014, č.j. 53416/2014-550000-42 (kterým byla nařízena exekuce prodejem věcí movitých), včetně protokolu o soupisu movitých věcí jako jeho přílohy. Na základě tohoto exekučního příkazu správce daně zabavil

společnosti VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft tři nádrže (nádrže č. 61, č. 62 a č. 63) MEŘO s celkovým množstvím 60.059 l a tři nádrže (nádrž č. 41, č. 42 a č. 52) motorové nafty o celkovém množství 110.506 l. Zatímco po odmítnutí kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu č.j. 31 Af 92/2014-160 správce daně vyzval žalobce k převzetí motorové nafty a MEŘO (přičemž motorová nafta ztratila v důsledku času na hodnotě postupným znečištěním a poškozením), vyplatit zpět nezákonně exekuvanou částku ve výši minimálně 125.246.883,65 Kč plus úrok z neoprávněného jednání správce daně však správce daně a žalovaný nadále odmítají. Postup správce daně a žalovaného je tak vnitřně rozporný, nelogický a svědčí o zjevné účelovosti.

9. Dále žalobce uvedl, že pokud by se zdejší soud neztotožnil s argumentací žalobce, podle níž je správce daně povinen vyplatit do majetkové podstaty přinejmenším částku ve výši 125.246.883,65 Kč plus úrok z neoprávněného jednání správce daně, žalobce z procesní opatrnosti přednesl další argumentaci, která sama o sobě je rovněž dostatečně důvodná pro zrušení napadených rozhodnutí žalovaného i jim předcházejících rozhodnutí správce daně. Žalobce dále upozornil, že sám žalovaný přiznal, že v rámci daňové exekuce byla vymožená částka ve výši 84 928,30 Kč. Byť žalobce zásadně nesouhlasí s částkou, kterou žalovaný připouští jako částku vymoženou z daňové exekuce (žalobce je nadále přesvědčen, že v daňové exekuci bylo nezákonně vymoženo přinejmenším 125.246.883,65 Kč), nelze připustit argumentaci žalovaného, který uznává vznik tohoto přeplatku, ale nepovažuje jej za přeplatek vratitelný s ohledem na to, že v době vzniku přeplatku měl existovat nedoplatek. Pokud totiž orgány veřejné moci exekučně vymohly jakékoliv peněžní prostředky v rozporu se zákonem, tyto musejí být bezpodmínečně vráceny. V opačném případě by orgány celní správy mohly vědomě zahájit nezákonnou daňovou exekuci, jejíž nezákonnost by sice následně deklaroval správní soud, ovšem prostředky z takto získané daňové exekuce by mezitím byly použity na úhradu těmito orgány tvrzených nedoplatků. Žalobce byl přesvědčen, že takové jednání orgánů veřejné správy nemůže být tolerováno. Jinými slovy, je-li daňová exekuce pravomocně prohlášena za nezákonnou, správce daně nemůže nadále zadržovat ani jakkoliv použít žádné peníze z této daňové exekuce získané; naopak je povinen je neprodleně vrátit. To správce daně i žalovaný v projednávaném případě odmítli učinit. Tím popřeli vlastnické právo žalobce (resp. společnosti VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft), zaručené čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě.
10. Žalobce dále upozornil, že sám správce daně přiznal, že bude muset vyplatit do majetkové podstaty společnosti VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft peněžní prostředky. Žalobce v této souvislosti cituje ze s. 3 kasační stížnosti (konkrétně z návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti) správce daně, označené datem 8. 12. 2015 (odeslané dne 9. 12. 2015), proti rozsudku krajského soudu č.j. 31 Af 92/2014-160: „*Za situace, kdy kasační stížnosti proti napadenému rozsudku nebude přiznán odkladný účinek, bude nucen příslušný správce daně vrátit do majetkové podstaty peněžní prostředky, které získal na základě exekučních příkazů ve výši cca 103.000 Kč (o jejíž vydání insolvenční správce požádal, přičemž požaduje jejich zaslání přímo na účet důvěrnické správy insolvenčního správce) a dále movité věci....*“ Žalobce nadto upozornil, že v žádosti o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti správce daně hovořil o částce ve výši cca 103 000 Kč; nyní v touto žalobou napadených rozhodnutích, pojednává pouze o částce ve výši 84 928,30 Kč.
11. Žalobce nadto upozornil, že žalovaný nikterak neosvětlil, proč odmítá vyplatit částku přinejmenším ve výši 103 000 Kč, když v žádosti o přiznání odkladného účinku kasační

stížnosti argumentoval nezbytností jejího vyplacení v případě nepřiznání odkladného účinku. Žalobce tuto námitku přitom výslovně vznesl v obou svých odvoláních. Rozhodnutí žalovaného jsou (nejen) z tohoto důvodu nepřezkoumatelná. Žalobce odkázal na odbornou publikaci Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 1474 (dále jen „Komentář k d.ř.“). Z ní je podle právního názoru žalobce zřejmé, že pokud je vedena nezákonná daňová exekuce, správce daně za to má být sankcionován, a nikoliv z toho profitovat jako v projednávaném případě. Proto nezávisle na tom, zda správce daně má za to, že u daňového subjektu existuje nedoplatek, správce daně je povinen nezákonně exekuvanou částku vrátit jakožto vratitelný přeplatek a k tomu vyplatit v souladu s § 254 odst. 2 d.ř. úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce upozornil, že důvodnost nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně (jakož i nároku na vrácení vratitelného přeplatku) vyplývá i z věty za středníkem v § 254 odst. 2 daňového řádu.

12. Žalobce připomněl, že veškeré úkony učiněné správcem daně vůči odštěpnému závodu a naopak odštěpným závodem vůči správci daně jsou nicotné. Žalobce připomíná, že jeho argumentaci ostatně potvrzoval i správce daně ve svých rozhodnutích o námitkách, která byla rozsudkem krajského soudu č.j. 31 Af 92/2014-160 pravomocně prohlášena (stejně jako jim předcházející úkony správce daně) za nicotná.
13. Žalobce měl za to, že daňové tvrzení vůbec nemohlo být odštěpným závodem podáno; proto ani nemohla být stanovena daň ve smyslu § 140 daňového řádu. Z toho důvodu je zcela nepřiléhavá i argumentace žalovaného, který s odkazem na žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 29/2010-61.
14. Žalobce dále upozornil, že při vydávání rozhodnutí žalovaného i správce daně bylo porušeno hned několik ustanovení daňového řádu. Ani jedno z rozhodnutí žalovaného a správce daně neobsahuje uznávaný elektronický podpis úřední osoby. Tím byl porušen § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Žalobce dále namítal, že není zřejmé, zda osoby, jejichž jména (nikoliv podpisy, když elektronické podpisy v rozporu se zákonem v rozhodnutích chybí) jsou uvedena na rozhodnutích správce daně a žalovaného, jsou osobami oprávněnými k podpisu rozhodnutí, když se nejedná o ředitele správce daně ani generálního ředitele žalovaného. Žalobce tedy upozornil, že rozhodnutí správce daně a žalovaného vydaly s největší pravděpodobností osoby, které k tomu nejsou oprávněny (příp. není zřejmé, zda byly splněny podmínky pro to, aby tyto osoby mohly vydat napadená rozhodnutí v zastoupení), čímž došlo k porušení § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Žalobce žádal, aby si soud od žalovaného a správce daně vyžádal vnitřní předpis (organizační či podpisový řád), z něhož by vyplývalo, zda tyto osoby byly oprávněny vydat všechna napadená rozhodnutí žalovaného a správce daně a také je podepsat.
15. Žalobce dále upozornil, že správce daně se odmítl zabývat řádně vzneseným nárokem (na vrácení vratitelného přeplatku), jak jej žalobce vznesl ve své žádosti ze dne 30. 11. 2015, a vydat o něm řádné rozhodnutí s veškerými formálními i obsahovými náležitostmi, jak mu ukládá daňový řád. Podání se přitom posuzují dle jejich skutečného obsahu, správce daně tedy měl vydat řádné rozhodnutí o vratitelném přeplatku, čehož se žalobce domáhal ve své žádosti ze dne 30. 11. 2015. Místo toho správce daně vydal neformální přípis, který však žalobce považuje z materiálního hlediska za rozhodnutí. Žalobce v této souvislosti odkázal na I. díl Komentáře k daňovému řádu, kde je na s. 598 k § 101 daňového řádu. Na s. 600 Komentáře je pak mezi rozhodnutí, kterými správce

daně přiznává práva, ukládá povinnosti nebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem, zařazeno i „rozhodnutí o vrácení vratitelného přeplatku (srov. § 155 odst. 1, 2)“. O tom, že rozhodnutí správce daně ohledně vrácení vratitelného přeplatku je skutečně rozhodnutím, svědčí i znění § 155 odst. 4 věty první daňového řádu. Žalobce tedy proti materiálnímu rozhodnutí správce daně (přípis správce daně ze dne 4. 12. 2015, č.j. 74375/2015-550000-1) podal dne 15. 12. 2015 odvolání. Správce daně měl o tomto odvolání buď rozhodnout dle § 113 odst. 1 daňového řádu (což neučinil), nebo je postoupit odvolacímu orgánu (žalovanému) dle § 113 odst. 3 daňového řádu. Ani jedním z těchto způsobů správce daně nepostupoval (když odvolání posuzoval jako pouhé doplnění žádosti a žádost zamítl), čímž porušil § 113 daňového řádu. Žalobce je přesvědčen, že rozhodnutí správce daně ze dne 4. 12. 2015, č.j. 74375/2015-550000-1, je nepřezkoumatelné, když obsahuje naprostý nedostatek důvodů rozhodnutí (jakož i poučení o opravných prostředcích), a proto odvolání žalobce mělo být postoupeno žalovanému jako odvolacímu orgánu a rozhodnutí správce daně ze dne 4. 12. 2015 mělo být zrušeno pro zjevnou nepřezkoumatelnost. To se však v projednávaném případě nestalo, čímž byla porušena procesní práva žalobce, jakož i princip dvojinstančnosti správního řízení.

II. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný uvedl, že žalobní důvody jsou totožné s důvody odvolacími, ke kterým se již žalovaný v rámci odvolacího řízení vyjádřil. Žalobce svůj postup vůči žalovanému staví na rozsudku sp. zn. 31 Af 92/2014 ze dne 29. 10. 2015, kterým krajský soud prohlásil nicotnost některých rozhodnutí celního úřadu v rámci daňové exekuce, kdy sice tento úřad podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, ta však byla usnesením sp. zn. 1 Afs 285/2015 ze dne 2. 2. 2015 z důvodu opožděnosti odmítnuta.
17. Žalobce, jak žalovaný uvedl, tvrdí, že rozsudkem sp. zn. 31 Af 92/2014 byla prohlášena za nicotná rozhodnutí, na základě kterých měla být exekuvovaná částka 125.246.883,65 Kč, kdy tato částka byla již vymožena. Z uvedeného důvodu požádal žalobce celní úřad o vrácení, dle jeho názoru, vratitelného přeplatku v částce 125.246.883,65 Kč, kdy ovšem uvedená žádost (podání) neobsahovala zákonem předvídané náležitosti a nemohlo tak na základě této žádosti být zahájeno žádné řízení podle daňového řádu. Z uvedeného důvodu celní úřad dne 4. 12. 2015 pod č.j. 74375/2015-550000-1 žalobci sdělil, že zajištění daně (z daňového skladu) bylo postupem dle ust. § 21 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o SPD“) použito na úhradu daně, neboť daň nebyla na základě podaných daňových tvrzení žalobcem, uhrazena v zákonné lhůtě. Žalobce toto sdělení posoudil jako rozhodnutí a podal proti němu dne 15. 12. 2015 odvolání. Tuto písemnost vyhodnotil celní úřad jako doplnění původní žádosti a rozhodnutím o přeplatku tuto žádost zamítl. Proti rozhodnutí celního úřadu o přeplatku podal žalobce dne 6. 1. 2016 odvolání. Dne 31. 5. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí (rozhodnutí o přeplatku), kterým odvolání zamítl a rozhodnutí celního úřadu o přeplatku potvrdil. Žalobce taktéž dne 1. 12. 2015 požádal celní úřad o zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně. Ten sdělením ze dne 4. 12. 2016 pod č.j. 74791/2015-550000-1, uvedl, že úhrada daně proběhla v souladu s ust. § 21 odst. 3 zákona o SPD, kdy bylo využito zajištění z důvodu neuhrazení daňové povinnosti v zákonné lhůtě. Proti uvedenému postupu celního úřadu podal žalobce námitku dle ust. § 254 odst. 5 daňového řádu a tato námitka byla rozhodnutím celního úřadu o zaplacení úroku zamítnuta. Proti rozhodnutí celního úřadu o zaplacení úroku podal žalobce dne

15. 2. 2016 odvolání, které na základě výzvy dne 2. 3. 2016 doplnil. Žalovaný v dané věci vydal dne 31. 5. 2016 napadené rozhodnutí (o zaplacení úroku), kterým odvolání zamítl a rozhodnutí o úroku potvrdil.
18. Stěžejní žalobní námitku, kterou žalobce uvádí ve své žalobě je: „... že se nelze ztotožnit s názorem žalovaného o tom, že došlo k pravomocnému stanovení daně. Žalobce upozorňuje, že jestliže všechna rozhodnutí správce daně a žalovaného v souvislosti s daňovou exekucí jsou nicotná (což prohlásil krajský soud v pravomocném a konečném rozsudku č.j. 31 Af 92/2014-16), pak jsou nicotná i daňová přiznání (tvrzení) k dani z minerálních olejů. K těmto úkonům, učiněným odštěpným závodem jako non-subjektem, tak nelze vůbec přihlížet. Podání daňového tvrzení je proto nutno hodnotit jako zdánlivé právní jednání, na něž nelze aplikovat § 140 daňového řádu.“
19. K uvedenému žalovaný uvádí, že žalobce se snaží přesvědčit soud svou argumentací o neexistenci jakékoliv zákonné pohledávky správce daně, která by jej opravňovala k nevydání finančních prostředků. Žalobce bojkotuje skutečnost, že nakládal s minerálními oleji, podával daňová tvrzení a vznikla mu povinnost uhradit vyměřenou daň. Žalobce se nyní snaží tvrdit s ohledem na rozsudek č.j. 31 Af 92/2014-16, že tento rozsudek má i dopad na jím podaná daňová tvrzení a způsobuje jejich nicotnost. S tímto závěrem nelze v žádném případě souhlasit. Daňová povinnost vznikla žalobci na základě jím podaných daňových přiznání, kdy daň byla vyměřena postupem podle ust. § 140 daňového řádu. Platební výměry na spotřební daň z minerálních olejů jsou pravomocné, vykonatelné a nebyly napadeny žádnými opravnými prostředky. Soudní řízení se těchto platebních výměrů nijak nedotýká. V tomto kontextu se i pod bodem 12 vyjádřil i Nejvyšší správní soud v Usnesení o nepřiznání odkladného účinku sp. zn. 9 Afs 214/2016-118: „Z návrhu na přiznání odkladného účinku tedy není vůbec zřejmé, že by pozastavení účinků těchto jiných rozhodnutí v přihláškách neuvedených mohlo mít jakýkoliv vliv na přihlášené pohledávky a jejich případné uznání.“ S ohledem na výše uvedené tj. na pravomocné a opravnými prostředky nenapadené platební výměry, lze dle žalovaného činit právní názor, že postup správce daně, kdy bylo využito zajištění z důvodu neuhrazení daňové povinnosti v zákonné lhůtě, je předvídatelný a v souladu se zákonem. Taktéž dle žalovaného nelze směšovat postup správce daně, který dle zákona o SPD použije zajištění daně z důvodu nesplnění povinnosti v zákonné lhůtě a postup dle daňového řádu v rámci exekučního řízení, což jsou od sebe dvě řízení zcela odlišná.
20. Žalovaný měl tedy za to, že použití zajištění daně nesouvisí s prohlášením soudu některých rozhodnutí (např. exekučních příkazů) za nicotné, jelikož tato rozhodnutí se nevázala k použití zajištění daně. V souladu s tímto tvrzením tak lze konstatovat, že nemohl vzniknout vratitelný přeplatek a ani nárok žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

III. Projednání věci před krajským soudem

21. Při nařízeném jednání dne 26. 2. 2020 zástupce žalobce v plném rozsahu odkázal na písemný obsah žaloby a v jejím duchu žádal, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a písemné vyjádření. Žádala, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

IV. Posouzení věci krajským soudem

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a usoudil následovně.
23. Předmětem soudního přezkumu jsou dvě rozhodnutí žalovaného týkající se jednak vrácení vratitelného přeplatku a dále pak zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně. Obě rozhodnutí jsou vytvořena na základě shodného skutkového základu, je tedy možné provést jejich přezkoumání v rámci jednoho soudního řízení.
24. Žalobce na základě uvedeného zastává názor, že jestliže všechna rozhodnutí správce daně a žalovaného v souvislosti s daňovou exekucí jsou nicotná (což prohlásil krajský soud v pravomocném a konečném rozsudku ze dne 29. 10. 2015, č.j. 31 Af 92/2016-160), pak jsou nicotná i daňová přiznání (tvrzení) k dani z minerálních olejů. K těmto úkonům, učiněným odštěpným závodem jako nonsubjektem, tak vůbec nelze přihlížet. Podání daňového tvrzení odštěpným závodem je proto třeba hodnotit jako zdánlivé právní jednání, na něž nelze aplikovat § 140 daňového řádu.
25. Žalovaný částečně přisvědčil názoru žalobce, dle něhož prohlášením těchto exekučních příkazů za nicotné nemůže být vymožená částka ve výši 84 928,30 Kč oprávněně přiučtována k předpisu souvisejícímu s exekucí. Z této částky se tedy stal přeplatek. Současně však zdůraznil, že tento přeplatek nemohl být přeplatkem vratitelným, a to s ohledem na skutečnost, že v době vzniku přeplatku byly u žalobce evidovány nedoplatky. Dále byl žalovaný toho názoru, že s ohledem na skutečnost, že žalobce nezaplatil celou částku daně za zdaňovací období červenec a srpen 2014 v zákonné lhůtě splatnosti, byl ve smyslu § 21 odst. 3 zákona o SPD vyzván k jejímu zaplacení rozhodnutím. Následně bylo zajištění daně použito na úhradu daně a žalobci byly ve smyslu § 43 zákona o SPD uloženy pokuty. Spotřební daň tak byla uhrazena mimo rámec exekučního řízení. Současně žalovaný vyslovil nesouhlas s názorem žalobce, dle něhož veškerá rozhodnutí správce daně, na základě kterých došlo k zajištění a následně úhradě spotřební daně byla zdejší soudem prohlášena za nicotná. Připomenul, že rozsudky zdejšího soudu vyslovující nicotnost těchto rozhodnutí byly následně kasačním soudem zrušeny.
26. Posouzením žalobních námitek ve vazbě na stanovisko žalovaného k předmětu sporu dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.
27. Prvotně považuje krajský soud za potřebné vypořádat se s námitkou žalobce, dle níž *„veškeré úkony (např. podávání daňových přiznání) činil odštěpný závod, nikoliv zahraniční právnická osoba VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft. Správce daně (jakož i žalovaný) veškerá rozhodnutí vydával na odštěpný závod, tato rozhodnutí jsou proto nicotná. Jak veškeré úkony organizační složky, tak i veškeré úkony správce daně a odvolacího orgánu ve vztahu k organizační složce (odštěpnému závodu) zahraniční právnické osoby jsou nicotné. Z toho vyplývá, že odštěpnému závodu nemohla být stanovena ani daň.“*
28. Krajský soud konstatuje, že k této otázce již zaujal konečné stanovisko Nejvyšší správní soud a to mimo jiné ve svých rozsudcích ze dne 23. 5. 2019, č.j. 9 Afs 67/2018-112 a ze dne 12. 12. 2019, č.j. 7 Afs 191/2018-68. Z nich nepochybně vyplývá, že *„Nositelem práv a povinností je přímo zahraniční právnická osoba (viz zrušující rozsudek č. j. 9 Afs 214/2016 - 166, odstavce 83 a 89). Pro účely správy daní však daňový řád považuje organizační složku za právnickou osobu a umožňuje na ni aplikovat procesní ustanovení týkající se právnických osob (viz zrušující rozsudek č. j. 9 Afs 214/2016 - 166, odstavce 87 až 89), není však plnohodnotným daňovým subjektem (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 158/2018 - 66, odstavec 39). Pokud mohla být zahraniční právnická osoba na správních rozhodnutích označena nepřesně*

prostřednictvím organizační složky (a tato rozhodnutí jí mohla být doručována na adresu sídla organizační složky), mohly celní orgány jednat s vedoucím organizační složky jako zákonným zástupcem zahraniční právnické osoby. Podle § 503 odst. 2 věty druhé zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), je vedoucí odštěpného závodu (organizační složky) oprávněn zastupovat podnikatele (zahraniční právnickou osobu) ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu (organizační složky); obdobně dříve podle § 13 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, a v civilním řízení soudním podle § 21 odst. 1 písm. c) zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů. Není však statutárním orgánem, jelikož se jeho zástupčí oprávnění netýká všech záležitostí právnické osoby (srov. § 164 odst. 1 občanského zákoníku). V posuzovaném případě práva a povinnosti náležely zahraniční právnické osobě. Faktická činnost, pro niž ji byla udělena registrace distributora pohonných hmot, však bezprostředně souvisela s podnikatelskou aktivitou vyvíjenou v organizační složce. Jelikož je vedoucí organizační složky zákonným zástupcem zahraniční právnické osoby ve všech záležitostech týkajících se organizační složky a rozsah zástupčího oprávnění vedoucího organizační složky L. N. nebyl nijak omezen, postupovaly celní orgány správně, pokud jednaly s vedoucím organizační složky. „.....“ Byť by i celní orgány nesprávně za daňový subjekt považovaly organizační složku, s ní fakticky jednaly, a tak ji označily v napadených rozhodnutích, je nyní zcela jasné (poté, co situaci vyjasnil Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 9 Afs 2014/2016 - 166), že daňovým subjektem byla zahraniční právnická osoba, která v České republice podnikala prostřednictvím organizační složky. Veškerá daňová práva a povinnosti co do spotřebních daní vždy byly právy a povinnostmi zahraniční právnické osoby, a to navzdory tomu, že rozhodnutí s podnikatelskou činností související byla doručována organizační složce, jakožto subjektu, prostřednictvím něhož zahraniční právnická osoba v České republice podniká. Jakkoliv označení organizační složky jako příjemce rozhodnutí, či daňového subjektu nelze považovat za optimální, je zřejmé, kdo je v dotčených řízeních skutečným adresátem rozhodnutí (zahraniční právnická osoba), a též to, že právě jí vznikají ze sporných rozhodnutí práva a povinnosti (viz odst. [82] in fine rozsudku č. j. 9 Afs 214/2016 - 166). Otázku správnosti DIČ již Nejvyšší správní soud závazně vyřešil; výtky jsou tedy nepřijatelné [odst. [91] téhož rozsudku; § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.; k věcnému posouzení námitky vady v DIČ srov. rozsudek č. j. 10 Afs 113/2018 - 76, odst. [11], ve věci téhož stěžovatele]. Není tedy pravda, že by nebylo jasné, o čích právech a povinnostech bylo rozhodováno.“

29. Ze závazných právních názorů Nejvyššího správního soudu tedy nepochybně vyplývá, že označení organizační složky jako příjemce rozhodnutí, či daňového subjektu, nelze sice považovat za optimální, nicméně je zřejmé, že skutečným adresátem v dotčených řízeních byla zahraniční právnická osoba a pouze jí vznikaly z napadených rozhodnutí práva a povinnosti.
30. Dále krajský soud považuje za potřebné postavit najisto otázku prohlášení nicotnosti jednotlivých rozhodnutí správce daně a žalovaného při posuzování daňové povinnosti žalobce. Je zřejmé, že současnému přezkumnému řízení předcházelo před zdejší soudem několik jednání týkajících se daňové povinnosti žalobce, při nichž zdejší soud zprvu napadená rozhodnutí označil za nicotná. Nejvyšší správní soud však s tímto názorem nesouhlasil a na základě podané kasační stížnosti rozsudky zdejšího soudu zrušil. V době podání žaloby žalobcem však nebyla přezkumná řízení před zdejší i Nejvyšším správním soudem ukončena. Konečné rozsudky ve věci byly Nejvyšším správním soudem vyhlášeny až v průběhu roku 2019. Ostatně to byl i důvod, proč zdejší soud řízení v nyní projednávané věci přerušil a vyčkal tak konečného názoru Nejvyššího

správního soudu, který má nepochybný vliv i na nynější rozhodování soudu o věci samé. Lze tak shrnout, že námitky žalobce byly v konečných rozhodnutích jak zdejším soudem, tak i Nejvyšším správním soudem zamítnuty. Výjimku tvoří pouze rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 10. 2015 vedený pod č.j. 31 Af 92/2014-160, kdy kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla Nejvyšším správním soudem odmítnuta a rozsudek vyslovující nicotnost se tak stal závazným a právně vymahatelným. Na základě takto proběhlých soudních řízení lze tedy shrnout, že exekuční příkazy vystavené správcem daně dne 17. 9. 2014, 29. 9. 2014, 19. 9. 2014, 6. 10. 2014 a 7. 10. 2014 jsou nicotné, avšak ostatní rozhodnutí vydaná v souvislosti s daňovou povinností žalobce za shora vzpomínané zdaňovací období jsou platná a účinná.

31. Při posouzení žalobní námitky týkající se požadavku žalobce na vrácení přeplatku vymoženého v exekučním řízení, tedy při posouzení zákonnosti rozhodnutí ze dne 31. 5. 2016, č.j. 2193-7/2016-900000-302, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti žalobce o vrácení vratitelného přeplatku, vycházel krajský soud z ust. § 154 daňového řádu. Ten v odstavci 1 definuje pojem přeplatek jako částku, kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Odstavec 2 uvedené právní úpravy pak uvádí postup správce daně při převod přeplatku na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu. Výslovně přitom uvádí, že *„Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jeho platba na dosud neubrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován.“*
32. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že exekucí byla na žalobci vymožena částka 84 928,30 Kč. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že vymožená částka nemohla být oprávněně příúčtována k předpisu souvisejícímu s exekucí, jelikož po provedení exekuce byly exekuční příkazy označeny za nicotné. Nicméně tímto okamžikem se z částky vymožené exekucí sice stal přeplatek, nicméně nikoli přeplatek vratitelný. Odstave 2 shora vzpomínaného ust. § 154 totiž správce daně ukládá povinnost převést vzniklý přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu. Teprve za předpokladu, že takový nedoplatek neexistuje, stává se takový přeplatek přeplatkem vratitelným. Tak tomu však v projednávané věci nebylo, neboť v době vzniku přeplatku byly u žalobce evidovány nedoplatky. Správce daně a potažmo žalovaný postupovali v souladu se shora vzpomínanou právní úpravou, když daný přeplatek použili na úhradu žalobcových nedoplatků.
33. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ze dne 31. 5. 2016, č.j. 2193-7/2016-900000-302, podrobně popsal postup, při němž došlo k přiznání, vyměření a následně i k úhradě spotřební daně za zdaňovací období červenec a srpen 2014. Na základě vysvětlení tohoto postupu lze seznat, že žalobce podal dne 19. 8. 2014 za zdaňovací období červenec 2014 daňové přiznání, kterým přiznal spotřební daň z minerálních olejů v celkové výši 165 300 544 Kč. Celní úřad neměl o přiznané dani pochybnosti, proto stanovil daň platebním výměrem č.j. 50080/2014-550000-3 ze dne 3. 9. 2014, č.j. 2193-7/2016-900000-302, a toto rozhodnutí v souladu s § 140 odst. 1 daňového řádu založil téhož dne do daňového spisu. Za zdaňovací období srpen 2014 podal žalobce daňové přiznání dne 25. 9. 2014, kterým přiznal spotřební daň z minerálních olejů ve výši 116 359 990 Kč. I v tomto případě vydal celní úřad souhlasný platební výměr dne 26. 9. 2014 č.j. 54757/2014-550000-3 ve smyslu § 140 daňového řádu a ve stejný den jej založil do spisu. Vydáním platebního výměru zanikl ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu k tomu zdaňovacímu období i zajišťovací příkaz č.j. 53398/2014-550000-11 ze dne 19. 9. 2014.

Žalobce však nezaplatil celou částku daně za zdaňovací období červenec 2014 v zákonné lhůtě splatnosti, proto byl ve smyslu § 21 odst. 3 zákona o SPD vyzván k jejímu zaplacení rozhodnutím ze dne 15. 9. 2014, č.j. 52510/2014-550000-3. Následně bylo zajištění daně použito na úhradu daně a žalobci byla ve smyslu § 43 zákona o SPD uložena pokuta. Rozhodnutí o uložení pokuty č.j. 54798/2014-550000-3 ze dne 24. 9. 2014 a rozhodnutí o odvolání č.j. 53302-2/2014-900000-302 ze dne 3. 11. 2014 byla sice zdejší soudem prohlášena za nicotná, avšak Nejvyšší správní soud rozsudek tohoto soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu jednání (č.j. 10 Afs 265/2015), přičemž následně zdejší soud žalobu proti předmětnému rozhodnutí o uložení pokuty zamítl. Žalobce rovněž neuhradil ve stanovené lhůtě splatnosti ani spotřební daň za zdaňovací období srpen 2014, a proto byl vyzván rozhodnutím ze dne 29. 9. 2014, č.j. 55083/2014-550000-3, k zaplacení nedoplatku. Žalobce svoji platební povinnost nesplnil ani na výzvu celního úřadu, a proto celní úřad použil zajištění daně na úhradu nedoplatku, přičemž výše zajištění daně použitého v souladu s § 21 odst. 4 zákona o SPD na úhradu nedoplatku na spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2014 byla 14 398 116,35 Kč. Za použití zajištění na úhradu nedoplatku byla i v tomto případě žalobci uložena pokuta podle § 43 zákona o SPD rozhodnutím ze dne 7. 10. 2014 č.j. 56752/2014-550000-3, které bylo odvolacím orgánem změněno rozhodnutím ze dne 3.11.2014, č.j. 53304-2/2014-900000-302. Obě rozhodnutí byla sice zdejší soudem prohlášena za nicotná, avšak Nejvyšší správní soud rozsudek zdejšího soudu zrušil a vrátil k dalšímu jednání (č.j. 10 Afs 265/2015), přičemž následně zdejší soud žalobu proti rozhodnutí o uložení pokuty zamítl. Lze přisvědčit názoru žalovaného, že použití zajištění daně podle § 21 zákona o SPD nesouvisí s exekucním řízením upraveným v hlavě V., dílu 5. daňového řádu, ale jedná se o speciální postup upravený zákonem o SPD, kdy osoba, která nakládá s vybranými výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, musí zajistit daň způsobem stanoveným v citovaném ustanovení. Toto zajištění pak správce daně použije na úhradu daně v případě, že daňový subjekt nezaplatí daň ve lhůtě splatnosti. Spotřební daň je tak uhrazena mimo rámec exekucního řízení.

34. Na základě shora naznačeného postupu správce daně i žalovaného považuje krajský soud za nepochybné, že žalobci nevznikl a ani nemohl vzniknout na základě provedené daňové exekuce vratitelný přeplatek. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ze dne 31. 5. 2016, č.j. 2193-7/2016-900000-302, provedl na základě skutkových okolností právní hodnocení, jež odpovídá požadavkům daňového řádu, krajský soud neshledal v takovém hodnocení žádné nedostatky, plně se s ním ztotožňuje a na závěry žalovaného takto vyslovené v plném rozsahu odkazuje.
35. Dále se krajský soud zabýval žalobními námitkami směřujícími do rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2016, č.j. 18615/4/2016-900000-302, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti žalobce o vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně. Vycházel přitom z ust. § 254 daňového řádu, dle něhož „(1) Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. (2) V případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného

exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.“

36. Krajský soud se zabýval otázkou, zda za situace, kdy exekuční příkazy byly prohlášeny za nicotné teprve poté, kdy předmětná částka již byla exekucí vymožena, může žalobci vzniknout nárok na úrok z takto vymožené částky.
37. K této otázce lze především konstatovat, že daňová exekuce byla zahájena ve smyslu ust. § 178 odst. 1 daňového řádu vydáním exekučního příkazu, kdy všechny exekuční tituly byly správné, vykonatelné, nezpochybněné a takové jsou i za současného stavu. Krajský soud vyslovil nicotnost exekučních příkazů a to pouze z pohledu označení příjemce tohoto rozhodnutí. Nelze rovněž odhlédnout od skutečnosti, že Nejvyšší správní soud ve svých konečných rozhodnutích vyslovil nezpochybnitelný závěr, dle něhož označení organizační složky jako příjemce rozhodnutí, či daňového subjektu, nelze sice považovat za optimální, nicméně je zřejmé, že skutečným adresátem v dotčených řízeních byla zahraniční právnická osoba a pouze jí vznikaly z napadených rozhodnutí práva a povinnosti. Z globálního pohledu, který je za současného stavu nutno uplatnit, nelze než konstatovat, že ačkoliv rozsudek zdejšího soudu označuje předmětné exekuční příkazy za nicotné, nelze odhlédnout od skutečnosti, že tento rozsudek je v přímém rozporu s dalšími navazujícími rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, který následně otázku nicotnosti z pohledu označení organizační složky daňového subjektu jako příjemce rozhodnutí zcela vyloučil. Pokud tedy i na předmětných exekučních příkazech je jako příjemce rozhodnutí označena tato organizační složka daňového subjektu, pak tato skutečnost není dle názoru Nejvyššího správního soudu důvodem pro vyslovení jeho nicotnosti.
38. Navíc má krajský soud za to, že pro vyslovení názoru, že v daném případě nevznikl žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně na základě provedené exekuce svědčí i judikatura Nejvyššího správního soudu obsažená v jeho rozsudku sp. zn. 5 Afs 170/2015, z níž vyplývá, že nezbytnou podmínkou pro přiznání úroku ze zaviněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 je skutečnost, že bylo zahájeno vymáhací řízení a poté bylo prohlášeno za nezákonné. Ze shora naznačených okolností však vyplývá, že daňová exekuce byla provedena na základě exekučních příkazů, které byly po jejím provedení prohlášeny za nicotné. Nebylo však vysloveno, že by samotná exekuce byla nezákonná.
39. Nelze rovněž přehlédnout, že ust. § 254 odst. 2 daňového řádu, které přiznává daňovému subjektu úrok podle odstavce 1 tohoto ustanovení ve dvojnásobné výši, přiznává tuto výplatu za podmínky, že na daňovém subjektu bylo „vymáháno neoprávněně“. Tato podmínka však, jak vyplývá ze shora uvedeného, v projednávané věci splněna nebyla, když exekuce byla provedena na základě platných exekučních titulů.
40. Krajský soud nemohl rovněž přisvědčit žalobní námitce, dle níž rozhodnutí žalovaného a správce daně neobsahují uznávaný elektronický podpis úřední osoby a není rovně zřejmé, zda osoby, jejichž jména jsou uvedena na rozhodnutích správce daně a žalovaného, jsou osobami oprávněnými k podpisu rozhodnutí.
41. Krajský soud dospěl k závěru, že prvostupňové rozhodnutí i rozhodnutí žalovaného byla vydána a podepsána oprávněnými úředními osobami, a to vedoucím odboru prvostupňového orgánu (jeho zástupcem) a ředitelem odboru žalovaného. K této otázce se již vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č.j. 9 Afs 67/2018-112 dotýkající se stejných účastníků řízení jako v projednávané věci. Nejvyšší

správní soud uvedl, „že je mu z úřední činnosti známo, že se stěžovatel pokouší za pomoci různých variací stejné námitky opakovaně zpochybnit rozhodnutí správních orgánů, aniž by měl konkrétní indicie svědčící pro její důvodnost (srov. např. rozsudky ze dne 16. 3. 2016, č. j. 10 AfS 265/2015 - 102, odstavec 42; ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3 AfS 1/2017 - 71, odstavce 41 až 44; nebo ze dne 29. 1. 2019, č. j. 9 AfS 298/2017 - 73, odstavce 36 až 39). Shora uvedené svědčí tomu, že postup stěžovatele nebyl ani v projednávané věci výjimkou. Zmíněná rozhodnutí NSS vycházejí z rozsudku ze dne 24. 6. 2015, č. j. 10 As 1/2014 - 187, podle něhož je správní orgán „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.“

42. Nejvyšší správní soud důvodnost této námitky žalobce zpochybnil. Krajský soud dále připomíná, že se touto otázkou zabýval i např. ve svém rozhodnutí ze dne 19. 1. 2018, č.j.31 Af 83/2014-386, kdy při nařízeném jednání provedl důkaz vnitřními předpisy žalovaného. Na provedení tohoto důkazu již žalobce při současném přezkumném řízení netrval. Ve vazbě na zjištění, která jsou jak oběma účastníkům, tak i zdejšímu soudu známa, krajský soud seznal, že rozhodnutí žalovaného vydal a podepsal ředitel odboru, který byl v souladu s čl. 4.4 a čl. 11 podpisového řádu oprávněnou úřední osobou. Odbor je organizačním útvarům, který je v přímé řídicí působnosti generálního ředitele nebo je součástí organizační struktury sekce. Rovněž tak prvoinstanční rozhodnutí podepsal vedoucí odboru (jeho zástupce). Napadená rozhodnutí byla podepsána v souladu se zákonem o elektronickém podpisu. Lze konstatovat, že postup žalovaného i prvoinstančního správního orgánu odpovídal požadavkům ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, když rozhodnutí obsahovala uznávaný elektronický podpis úřední osoby. Krajskému soudu a stejně tak i oběma účastníkům řízení je z předcházejících řízení týkajících se obdobných věci známo, že v případě rozhodnutí vydaných v první i druhé instanci jsou podpisy zobrazitelné rozkliknutím ikony „Podpisy-Ověřování podpisů přidaných do tohoto dokumentu“ v levé části elektronického dokumentu, následně lze rozkliknutím ikony umístěné vlevo od jména úřední osoby zobrazit datum a čas elektronického podpisu, jakož i platnost certifikátu. Je tak seznatelné, že napadené rozhodnutí obsahuje v elektronické podobě podpis oprávněné osoby a skutečnost, že elektronický podpis není viditelný pouhým zrakem a jeho zobrazení není shodné s rozhodnutími jiných správních orgánů, nemůže mít vliv na zákonnost napadených i prvoinstančních rozhodnutí. Z uvedených důkazů tak dle názoru krajského soudu vyplynulo, že žalobou napadená rozhodnutí a rovněž rozhodnutí prvoinstanční podepsala oprávněná osoba, která byla náležitě identifikována a tyto údaje nevzbuzují jakékoliv pochybnosti. Správní orgán tak dostal požadavkům stanoveným v ust. § 102 daňového řádu a současně i požadavkům daným v ust. § 11 odst. 3 písm. a) zákona o elektronickém podpisu. Krajský soud se rovněž shoduje s názory žalovaného vyslovenými v jeho písemném vyjádření k žalobě a plně na ně odkazuje: „K námitce týkající se uznávaného elektronického podpisu úřední osoby žalovaný uvádí, že jak rozhodnutí celního úřadu o zaplacení úroků a rozhodnutí celního úřadu o přeplatku, tak i napadená rozhodnutí byla podepsána oprávněnými úředními osobami kvalifikovaným certifikátem, který vydal akreditovaný poskytovatel certifikačních služeb a tento certifikát obsahuje údaje, které umožňují jednoznačnou identifikaci podepisujících osob, to vše v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů. Dále uvedl, že celní úřad vykonává podle § 8 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o CS“) správu daní a žalovaný

vykonává dle § 4 zákona o CS působnost správního orgánu nejblíže nadřízeného CÚ. Podle § 12 daňového řádu správce daně vykonává svoji pravomoc prostřednictvím úředních osob. Podle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu musí rozhodnutí obsahovat podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby. Skutečnost, že se jedná o úřední osobu, si mohl žalobce ověřit nahlédnutím do spisového přehledu, kde je uveden seznam úředních osob podílejících se na úkonech v dané věci. Oprávněnost této úřední osoby k podpisu rozhodnutí CÚ o zaplacení úroků a rozhodnutí o přeplatku, tak i napadených rozhodnutí vyplývá z čl. 4.4. Organizačního řádu Celní správy České republiky (úplné znění ke dni 1. 1. 2016 a 1. 5. 2016).“

43. K námitce žalobce týkající se nesprávného procesního postupu správce daně a potažmo žalovaného při rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku krajský soud uvádí, že z průběhu daňového řízení je zřejmé, že žalobce požádal celní úřad o vrácení, dle jeho názoru, vratitelného přeplatku v částce 125 246 883,65 Kč. Tato žádost neobsahovala dle názoru správce daně zákonem předvídané náležitosti, takže dle správce daně nemohlo být touto žádostí zahájeno žádné řízení podle daňového řádu. Z uvedeného důvodu celní úřad dne 4. 12. 2015 pod č.j. 74375/2015-550000-1 zaslal žalobci pouhé sdělení s popisem nastalé situace. Žalobce toto sdělení posoudil jako rozhodnutí a podal proti němu dne 15. 12. 2015 odvolání. Tuto písemnost vyhodnotil celní úřad jako doplnění původní žádosti a rozhodnutím o přeplatku tuto žádost zamítl. Proti rozhodnutí celního úřadu o přeplatku podal žalobce dne 6. 1. 2016 odvolání. Dne 31. 5. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí (rozhodnutí o přeplatku), kterým odvolání zamítl a rozhodnutí celního úřadu o přeplatku potvrdil. Tento postup shledává krajský soud zákonným a žalobní námitky zpochybňující jednání správce daně a potažmo žalovaného považuje za nedůvodné.
44. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
45. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 28. února 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu