



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudce a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka, ve věci

žalobkyně: **1. písecká lesní a dřevařská, a.s.**, IČO: 25198611
sídlem Brloh 12, 397 01 Drhovle
zastoupená daňovým poradcem Ing. Liborem Volfem
sídlem Školní 41, 386 01 Strakonice

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**, IČO: 71214011
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2023 č. j. 24877-2/2023-900000-316,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shoda s prvopisem: J. M.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 23. 9. 2022 podala žalobkyně u Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a to ve výši 903 880 Kč. Žalobkyně podala podání elektronicky bez uznávaného elektronického podpisu, podání přitom nebylo potvrzeno dle § 71 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dne 4. 10. 2022 podala žalobkyně správci daně další podání označené jako „Přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně – údaje GPS – 1. a 2. část“, jehož obsahem byly údaje z knihy jízd za rozhodné období. Tato podání byla uplatněna prostřednictvím datové schránky. Správce daně shledal, že přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, ke kterému dané přílohy měly být přiřazeny, bylo podáno dne 23. 9. 2022 pod č. j. 122288/2022-520000-32.3, přičemž kontrolou tohoto daňového přiznání bylo zjištěno, že úkon byl učiněn prostřednictvím elektronické pošty (e – podatelny) bez uznávaného elektronického podpisu. Správce daně proto rozhodnutím ze dne 7. 10. 2022, č. j. 128306/2022-520000-32.3 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) řízení ve věci podání ze dne 4. 10. 2022 dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavil.
2. Žalobkyně dne 14. 10. 2022 podala proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání. K podanému odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 3. 2023, č. j. 12350/2023-900000-316 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil výrok prvostupňového rozhodnutí tak, že text: „*shora označený daňový subjekt*“ nahradil textem: „*daňový subjekt - 1. písecká lesní a dřevařská, a.s., se sídlem Brloh 12, 397 01 Drhovle, DIČ: CZ25198611*“. V ostatním zůstal výrok prvostupňového rozhodnutí nedotčen.
3. Obsahem odvolání žalobkyně ze dne 14. 10. 2022 bylo daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 57 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2022 označené jako řádné opravné, jímž žalobkyně uplatňovalo nárok na spotřební daně z minerálních olejů ve výši 903 880 Kč. Téhož dne žalobkyně doručila celnímu úřadu prostřednictvím datové schránky přílohy k daňovému přiznání - 1. část obsahující údaje z knihy jízd za období od 1. 4. 2022 do 30. 6. 2022 a dále listiny označené jako pohyby na smlouvách ve druhém kvartále a dále předložila přílohu k daňovému přiznání číslo 2, jejímž obsahem jsou doklady prokazující nákup minerálního oleje evidence o skutečné spotřebě nafty v období duben–červen 2022 a další údaje z knihy jízd za období 1. 4. 2022 – 30. 6. 2022. Rovněž žalobkyně zaslala i podklad pro uplatnění dotace zelené nafty za měsíc srpen 2022. Dále doložila i přílohu k daňovému přiznání č. 3, jejímž obsahem označený jako evidence nákupu PHM duben–červen 2022 a faktura pro dodávky a výkony do 31. 5. 2022 a pro dodávky a výkony do 15. 6. 2022.
4. Dne 14. 10. 2022 rovněž žalobkyně podala odvolání proti rozhodnutí č. j. 128306/2022-520000-32.3 ze dne 7. 10. 2022, jímž bylo zastaveno řízení ve věci podání ze dne 14. 10. 2022 označené jako předání údajů z knihy jízd, které bylo Celnímu úřadu doručeno jako přílohy

k podání daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2022 ze dne 23. 9. 2022, které bylo nekvalifikované, neboť nesplňovalo požadavky podle § 71 odst. 1 daňového řádu nebylo podáno prostřednictvím elektronické pošty bez uznávaného elektronického podpisu a rovněž nebylo do 5 dnů potvrzeno způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu, a proto se tak jednalo o neúčinné podání.

5. Celní úřad opravné přiznání k uplatnění nároku posoudil jako doplňující odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení. O odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení rozhodl odvolací orgán rozhodnutím ze dne 1. 3. 2023 č. j. 12350/2023-900000-316 tak, že rozhodnutí o zastavení řízení formálně změnil, upřesnil odvolatele ve výroku rozhodnutí ostatním rozhodnutím celního úřadu potvrdil.
6. Ve věci podání ze dne 4. 10. 2022 bylo pravomocně rozhodnuto o zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, kdy žaloba byla proti rozhodnutí o odvolání krajským soudem zamítnuta, a to rozsudkem ze dne 29. 5. 2023 č.j. 63 Af 2/2023–33.
7. Předmětem tohoto řízení je podání ze dne 14. 10. 2022 (opravné přiznání k uplatnění nároku včetně příloh), o kterém měla žalobkyně za to, že jí zhojila vady předcházejícího podání. Celní úřad o řízení zahájené podáním ze dne 14. 10. 2022 rozhodl tak, že zahájené daňové řízení ze dne 14. 10. 2022 zastavil z důvodu, že v řízení ve věci tohoto podání nelze pokračovat ve smyslu § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně podala odvolání dne 26. 4. 2023, když v odvolání žalobkyně připustila, že při zaslání daňového přiznání dne 23. 9. 2022 pochybila, neboť toto podání nebylo podepsáno kvalifikovaným způsobem, čímž bylo zatíženo vadou. Přesto má žalobkyně za to, že použití § 106 odst. 1 daňového řádu je chybné, neboť tato vada nekvalifikovaného podpisu je vadou odstranitelnou, v případě, že příjemce podání umí identifikovat podatele.
8. O odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj č. j. 52837/2023-520000-32.3 ze dne 14. 4. 2023 bylo rozhodnuto tak, že odvolání žalobce bylo jako nedůvodné zamítnuto a napadené rozhodnutí bylo potvrzeno.

II. Shrnutí žaloby

9. Žalobkyně v žalobě uvádí, že zásadní otázkou předmětného řízení je, zda lze považovat vadu podpisu (chybějící elektronický podpis) za odstranitelnou vadu podání. V případě, že by se jednalo o takovou vadu, tak žalovaný pochybil, jestliže žalobkyni nevyzval k jejímu odstranění a odstranila ji tedy žalobkyně sama a na původní podání má být hleděno jako na včas podané. Žalovaný má za to, že tato otázka není pro nyní projednávanou věc relevantní, neboť se vztahuje pouze k prvnímu řízení o podání ze dne 23. 9. 2022. Podle žalobkyně má být vada podpisu považována za odstranitelnou vadu a podání ze dne 14. 10. 2022 je nutně nedílnou součástí originálního podání ze dne 23. 9. 2022, neboť ho fakticky napravuje. V souvislosti s tím poukazuje na § 74 odst. 1 písm. c) daňového řádu, neboť se jedná o vady podání, které spočívají ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno stanoveným způsobem. Podání žalobkyně bylo úplně i jasně srozumitelné, když příjemce neměl ani pochyb o tom, kdo podání učinil, neboť sám kontaktoval žalobkyni ohledně doplnění o další přílohy. Podle žalobkyně i z důvodové zprávy k novele § 74 daňového řádu vyplývá, že záměrem zákonodárce bylo umožnit odstranit mimo jiné právě vady elektronické formy podání tak, aby při včasném odstranění vady na výzvu správce daně nezpůsobovalo takové podání neúčinnost.

10. V souvislosti s tím žalobkyně poukázala na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 12/2019–59, na který poukázal žalovaný s tím, že tento rozsudek nelze na projednávanou věc použít, neboť se zabýval odlišným zněním v § 74 daňového řádu účinném v roce 2018, který řešil problematiku vad podání zcela jinak. Na daný případ lze ovšem použít rozsudek NSS č. j. 9 Afs 24/2013–31 ze dne 15. 5. 2014, dle něhož by správce daně nemusel už zasílat výzvu k odstranění vad a hledět na podání, jako by nebylo učiněno úvaha charakteru menší intenzity.
11. Po novele § 74 daňového řádu, ve znění účinném v roce 2022, je pak nutno dle žalobkyně vykládat vzájemný vztah § 71 a § 74 tak, že mezi odstranitelné vady podání patří i vada podpisu za podmínky, že příjemce podání jednoznačně identifikuje osobu podatele. Takový výklad je pak v souladu se základními zásadami daňového řízení. Proto se žalobkyně domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci mu k dalšímu řízení.

III. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

12. Ve vyjádření k žalobě žalovaný zrekapituloval průběh řízení, a to jak toho, které bylo předmětem rozsudku soudu ze dne 29. 5. 2023 č. j. 63 Af 2/2023–33, tak i předmětného řízení s tím, že zdůraznil, že žalobkyní uplatněné námitky vztahující se k odstranění vad podání nesměřují k tomuto řízení, ve kterém bylo zastaveno řízení ve věci opožděného podání. V předmětném řízení bylo řízení o podání ze dne 14. 10. 2022 zastaveno, neboť uplynula zákonná lhůta v § 57 odst. 19 zákona o spotřebních daních, tedy uvedené podání nemělo vady uvedené v § 74 odst. 1 daňového řádu, kvůli kterým by žalobkyně měla být vyzvána k jejím odstranění.
13. Vzhledem k tomu, že podání ze dne 23. 9. 2022 neobsahovalo elektronický podpis a tento nedostatek nebyl do 5 dnů řádně odstraněn, jednalo se o neúčinné podání bez právních účinků a nelze proto podání ze dne 14. 10. 2022 považovat za odstranění vady podání ze dne 23. 9. 2022, k jejímuž odstranění žalobkyně nebyla vyzvána, neboť při tomto druhu vady podání, ani celní úřad nebyl povinen žalobkyni k jejímu odstranění vyzývat.
14. Žalovaný setrval na svém názoru, že v případě podání ze dne 23. 9. 2022 se jednalo o nekvalifikované podání, jelikož nebylo podáno způsobem stanoveným v § 71 odst. 1 daňového řádu. Protože nebylo potvrzeno způsobem uvedeným v tomto ustanovení ve lhůtě 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně je nutno na toto podání hledět jako by vůbec nebylo podáno.
15. Žalobkyně má za to, že měla být vyzvána k odstranění vady podání ze dne 23. 9. 2022 dle § 74 daňového řádu. S tímto názorem žalovaný se neztotožňuje, dle žalovaného neměla být využita výzva k odstranění této vady podání, neboť § 74 daňového řádu směřuje na jiný druh vad. V daném případě se nejedná o vadu podání ve smyslu § 74 odst. 1 písm. c) daňového řádu, které zmiňuje žalobkyně, proto v případě podání ze dne 23. 9. 2022 neměl celní úřad povinnost žalobkyni vyzvat k odstranění vad, neboť šlo o nekvalifikované, neúčinné podání. Z toho důvodu nelze na podání ze dne 14. 10. 2022 nahlížet jako na podání k výzvě k odstranění vad. Toto podání však bylo jednoznačně podáno po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 57 odst. 19 zákona o spotřebních daních. Proto bylo toto řízení zastaveno, když nárok na vrácení daně podle § 57 odst. 19 zákona o spotřebních daních zanikla tuto lhůtu nelze prodloužit a ani nelze povolit její navrácení předešlý stav.
16. Žalovaný k rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 12/2019–59 uvedl, že je stále platným, neboť novelou č. 283/2020 Sb. nebylo ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu

zrušeno, bylo pouze upraveno formálně s ohledem na rozšíření možností elektronických podání.

17. Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 24/2013–31 však aplikovat na daný případ nelze, neboť šlo o situaci, kdy obsah podání byl rozporu s jeho názvem, proto byla namíste výzva, nejednalo se tedy o nekvalifikované podání.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Ve věci krajský soud rozhodoval bez nařízeného jednání, neboť účastníci řízení projevíli s takovým postupem soudu souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
19. Předmětem soudního přezkumu je v daném případě rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2023 č. j. 24877-2/2023-900000-16, jímž bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 14. 4. 2023 č. j. 52837/2023-520000-32.3, jímž bylo zastaveno řízení ve věci podání řádného opravného přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 57 zákona o spotřebních daních tak, že odvolání žalobce bylo zamítnuto a napadené rozhodnutí bylo potvrzeno.
20. Žalobkyně dne 14. 10. 2022 prostřednictvím datové zprávy s elektronickým podpisem doručila podání označené jako řádné opravné přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 57 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2022. Toto řízení bylo zastaveno s odkazem na § 57 odst. 19 zákona o spotřebních daních, neboť nárok na vrácení daně v daňovém přiznání lze uplatnit ve lhůtě do konce třetího kalendářního měsíce následující po skončení zdaňovacího období, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl. Posledním dnem, kdy tedy mohl být uplatněn nárok na vrácení daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2022 byl datum 30. 9. 2022, proto byl nárok žalobcem uplatněn opožděně, jestliže tak bylo jím učiněno až dne 14. 10. 2022.
21. Žalobkyně má za to, že tímto podáním ze dne 14. 10. 2022 odstranila vady podání ze dne 23. 9. 2022. Krajský soud má ovšem za to, že postup daňových orgánů jakož i jejich rozhodnutích jsou ve věci správné.
22. Žalobkyně zejména argumentuje postupem správce daně týkajícím se jeho podáním ze dne 23. 9. 2022 a absencí výzvy k jeho doplnění. Žalobkyně má za to, že podáním ze dne 14. 10. 2022 zhojila vady podání ze dne 23. 9. 2022. V daném případě ovšem se jedná o daňové řízení, které bylo zahájeno na základě podání žalobkyně ze dne 14. 10. 2022, když o tomto podání žalobkyně správce daně napadeným rozhodnutím rozhodoval.
23. Žalobou primárně sporovaným úkonem ze dne 23. 9. 2022 nebylo zahájeno daňové řízení a správce daně správně k němu nepřihlížel, neboť jej vyhodnotil jako tzv. nekvalifikovaný úkon, který nebyl v zákonné lhůtě potvrzen způsobem dle § 71 odst. 1 daňového řádu. Daňové orgány se k tomuto úkonu pouze vyjadřovaly v odůvodnění svých rozhodnutí. Jelikož se přezkumná činnost krajského soudu ve smyslu § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. váže toliko k výroky napadeného rozhodnutí (ve spojení s výroky rozhodnutí prvostupňového, neboť z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí obou stupňů jeden celek – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2014, č. j. 6 As 161/2013–25), nelze se zabývat dílčími závěry v odůvodnění, a to izolovaně bez vazby na výrokové části rozhodnutí vydaného daňovými orgány. K uvedenému pak lze doplnit, že krajský soud v

rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. může přezkoumávat toliko správní rozhodnutí ve smyslu uvedeného zákonného ustanovení, nikoli údajnou nečinnost správního orgánu ve vazbě na podání ze dne 23. 9. 2022, neboť k tomu slouží jiný žalobní typ (srov. § 79 a násl. s. ř. s.).

24. Správce daně správně posoudil podání žalobkyně ze dne 23. 9. 2022 jako tzv. nekvalifikovaný úkon, který je třeba dle § 71 odst. 3 daňového řádu ve lhůtě 5 dnů doplnit. Vzhledem k uvedenému proto nemohl být daný úkon potvrzen následujícím podáním žalobkyně ze dne 14. 10. 2022. Správce daně dle obsahu prvostupňového rozhodnutí dovodil, že k zahájení řízení nedošlo dne 23. 9. 2022, ale naopak právě až dne 14. 10. 2022 (§ 91 odst. 1 daňového řádu). Proto bylo prvostupňovým rozhodnutím řízení ve věci podání žalobkyně ze dne 14. 10. 2022 dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu správně zastaveno, jelikož posledním dnem, kdy mohl být uplatněn nárok na vrácení daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2022 byl pátek 30. 9. 2022 (viz § 57 odst. 19 zákona o spotřebních daních).
25. Soud proto uzavřel, že daňové orgány postupovaly správně, jestliže podání žalobkyně ze dne 14. 10. 2022 považovaly za opožděné, neboť nárok na vrácení spotřební daně žalobkyně uplatnila po lhůtě stanovené v § 57 odst. 19 zákona o spotřebních daních. Pro takový postup byly splněny podmínky § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, a to v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, neboť v řízení zahájeném podáním žalobkyně ze dne 14. 10. 2022 nebylo možno pokračovat. Daňové řízení nebylo zahájeno na základě podání žalobkyně ze dne 23. 9. 2022, neboť nebylo podepsáno kvalifikovaným způsobem, a proto se na něj hledí jako na neúčinné. Shodný závěr soud učinil i v rozsudku č. j. 63 Af 2/2023-38.
26. Za nepřiléhavý je považován odkaz žalobkyně na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 24/2013–31 ze dne 15. 5. 2014, neboť se nejednalo o nekvalifikované podání, ale šlo o případ, kdy obsah podání byl v rozporu s jeho názvem.
27. Naopak žalovaný zcela trefně odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 1. 2022 č. j. 15 Af 12/2019–59 ohledně nemožnosti využití § 74 daňového řádu v případě absence elektronického podpisu datové zprávy, dle něhož nelze k jejímu odstranění podatele vyzývat s odkazem na § 71 odst. 3 daňového řádu, ve kterém jsou upraveny tzv. účinky nekvalifikovaného podání. V daném případě k elektronickému podání žalobkyně ze dne 23. 9. 2022 nebyl připojen elektronický podpis, přičemž nebylo v zákonem stanovené lhůtě podání žalobkyně potvrzeno nebo zopakováno. Proto je správný závěr žalovaného, že toto opravné přiznání k uplatnění nároku ze dne 14. 10. 2022 nemůže zhojit vady podání ze dne 23. 9. 2022 a správně z důvodu opožděnosti tohoto podání správce daně řízení zastavil a nevyhověl požadavku na vrácení spotřební daně.

V. Závěr a náklady řízení

28. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
29. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu krajský soud náhradu nákladů řízení žalovanému nepřiznal.

Poučení:

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

České Budějovice 31. ledna 2024

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu