



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové, soudkyně Lenky Matyášové a soudce Tomáše Blažka v právní věci žalobkyně: **1. písecká lesní a dřevařská, a.s.**, sídlem Brloh 12, Drhovle, zastoupená JUDr. Stanislavem Vachtou, LL.M., advokátem, sídlem Krajinská 251/16, České Budějovice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2023, č. j. 12350/2023-900000-316, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 5. 2023, č. j. 63 Af 2/2023-33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

## O d ů v o d n ě n í :

## I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně podala dne 23. 9. 2022 přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2022 podle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, přičemž tak učinila prostřednictvím elektronické pošty (e-podatelný) datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu. Dne 4. 10. 2022 žalobkyně učinila další podání, tentokrát prostřednictvím systému datových schránek, označené jako „*Přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně – údaje GPS – 1. a 2. část*“ za období 2. čtvrtletí 2022, k němuž připojila průvodní dopis nazvaný jako „*Předání údajů z knihy jízd*“. Rozhodnutím ze dne 7. 10. 2022, č. j. 128306/2022-520000-32.3,

Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „celní úřad“) zastavil řízení ve věci podání žalobkyně ze dne 4. 10. 2022, neboť posledním dnem, kdy mohl být uplatněn nárok na vrácení spotřební daně za dotčené zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2022, byl dle § 57 odst. 19 zákona o spotřebních daních den 30. 9. 2022. V odůvodnění rozhodnutí celní úřad uvedl, že přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podané žalobkyní dne 23. 9. 2022 bez uznávaného elektronického podpisu nebylo v souladu s § 71 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, žalobkyní doplněno (potvrzeno), tudíž se stalo neúčinným. Zároveň celní úřad uvedl, že další přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za téže zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2022 podala žalobkyně také dne 14. 10. 2022

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí celního úřadu o zastavení řízení bránila odvoláním. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku změnil rozhodnutí celního úřadu pouze formálně tak, že upřesnil označení daňového subjektu. Konkrétně žalovaný původní text výroku: „*shora označený daňový subjekt*“ nahradil textem: „*daňový subjekt – 1. písecká lesní a dřevařská, a.s., se sídlem Brloh 12, 397 01 Drhovele, DIČ: CZ25198611*“. K namítané vadě postupu celního úřadu žalovaný uzavřel, že v případě podání neobsahujících uznávaný elektronický podpis není povinností správce daně vyzývat daňový subjekt k odstranění této vady. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce nesprávného určení předmětu zastaveného řízení. Žalovaný připomněl, že podle daňového řízení se na podání ze dne 23. 9. 2022, které nebylo v zákonem stanovené lhůtě potvrzeno, hledí, jako kdyby vůbec nebylo učiněno. V takovém případě tedy nedochází k vydání rozhodnutí o zastavení řízení, neboť na podání se hledí jako na neučiněné (není-li v pětidenní lhůtě potvrzeno, stává se podáním neúčinným). K podání přiznání ze dne 4. 10. 2022 pak žalovaný ve shodě s celním úřadem uzavřel, že bylo učiněno až po uplynutí lhůty pro uplatnění nároku na vrácení daně, řízení zahájené na jeho základě tedy bylo celním úřadem správně zastaveno.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění rozsudku zdůraznil, že daňové řízení, které je předmětem nyní souzené věci, bylo zahájeno na základě podání žalobkyně ze dne 4. 10. 2022. Argumentace žalobkyně nicméně směřuje především k postupu celního úřadu týkajícímu se podání ze dne 23. 9. 2022, které bylo posouzeno jako tzv. nekvalifikovaný právní úkon, který bylo třeba v souladu s § 71 odst. 3 daňového řádu do pěti dnů potvrdit. Krajský soud uvedl, že za potvrzení podání ze dne 23. 9. 2022 nelze považovat podání přiznání ze dne 4. 10. 2022, neboť bylo učiněno po uplynutí pětidenní lhůty. K podání přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně tedy došlo až podáním ze dne 4. 10. 2022, stalo se tak ovšem po zákonem stanovené lhůtě pro uplatnění tohoto nároku, která uplynula 30. 9. 2022. Vzhledem k uplynutí lhůty bylo tedy dle krajského soudu řízení správně zastaveno. Protože krajský soud dospěl k závěru, že v projednávané věci nebylo řízení zahájeno na podkladě podání ze dne 23. 9. 2022, nezabýval se dalšími žalobními námitkami, které byly v souvislosti s tímto podáním uplatněny. Krajský soud dále nepřisvědčil námitce žalobkyně, že není zřejmé, jak celní úřad s jednotlivými podáními naložil. V této souvislosti poukázal na prvostupňové správní rozhodnutí, ze kterého je bez pochybností seznatelné, že jeho předmětem bylo podání ze dne 4. 10. 2022. Z jeho odůvodnění je zároveň patrné, z jakých důvodů celní úřad vyhodnotil podání ze dne 23. 9. 2022 jako neúčinné.

pokračování

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítala jeho nepřezkoumatelnost. Stěžovatelka pokládala za zásadní zodpovězení otázky, zda v případě vady podání spočívající v nedostatku elektronického podpisu měla být stěžovatelka vyzvána k jejímu odstranění či nikoli. Za předpokladu, že se v takovém případě jedná o vadu odstranitelnou, mělo být dle stěžovatelky na podání ze dne 23. 9. 2022 pohlíženo jako na učiněné řádně a včas (§ 74 odst. 3 daňového řádu), nikoli jako na podání neúčinné. Dle stěžovatelky se navíc v případě všech tří podání jedná o jedno řízení, podaná žaloba se tedy vztahovala také na podání ze dne 23. 9. 2022 a na podání ze dne 14. 10. 2022.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. K věci samé doplnil, že stěžovatelka podala dne 14. 3. 2023 žalovanému podnět na ochranu proti nečinnosti týkající se podání ze dne 23. 9. 2022 a v případě podání ze dne 14. 10. 2022 o něm bylo vydáno samostatné rozhodnutí. Žalovaný rovněž upozornil, že každé z ustanovení § 71 a § 74 daňového řádu upravuje jiné vady podání, a nelze je tedy zaměňovat. Žalovaný setrval na závěru, že v případě podání ze dne 23. 9. 2022 nebylo třeba stěžovatelku k odstranění vady spočívající v nedostatku elektronického podpisu vyzývat. Dle žalovaného nelze v případě učiněných tří podání hovořit ani o vedení jednoho daňového řízení.

## III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť případná nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je vadou natolik závažnou, která znemožňuje jeho věcný soudní přezkum. Napadený rozsudek však není nepřezkoumatelností zatížen. Z jeho odůvodnění vyplývá, že krajský soud vycházel ze závěru o neúčinnosti podání ze dne 23. 9. 2022, a dále z toho, že následnými podáními stěžovatelky ze dne 4. 10. 2022 a 14. 10. 2022 došlo k zahájení samostatných řízení, včetně uvedení konkrétních důvodů, které krajský soud k těmto závěrům vedly. S uvedeným posouzením krajského soudu ostatně stěžovatelka věcně polemizuje, což by nebylo možné, bylo-li by rozhodnutí soudu nepřezkoumatelné.

[8] V nyní projednávané věci stěžovatelka nečiní sporným, že podání přiznání ze dne 23. 9. 2022 učinila bez uznávaného elektronického podpisu, a tedy bylo nutno toto podání potvrdit dle § 71 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *účinky podání učiněného elektronicky má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití jiné datové zprávy než podle odstavce 1, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno způsobem uvedeným v odstavci 1; tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav.* Podle odst. 1 téhož ustanovení lze podání učinit písemně, a to v listinné podobě nebo elektronicky, anebo ústně do protokolu; elektronicky lze podání učinit pouze datovou zprávou a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, c) s využitím přístupu se zaručenou identitou, nebo prostřednictvím daňové informační schránky.

[9] Sporná není mezi účastníky řízení ani skutečnost, že další podání ve věci nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2022 stěžovatelka učinila dne 4. 10. 2022 a následně dne 14. 10. 2022.

[10] V nyní projednávané věci sice krajský soud správně vycházel z toho, že předmětem přezkumu je řízení, které bylo dle závěrů celních orgánů zahájeno až podáním ze dne 4. 10. 2022. Otázka, zda toto podání skutečně zahájilo řízení nové, anebo se jednalo o doplňující podání učiněné v řízení již zahájeném podáním ze dne 23. 9. 2022, je však odvislá od posouzení, zda se v případě posledně uvedeného podání jednalo o podání neúčinné, anebo měl celní úřad stěžovatelku vyzvat k odstranění jeho vady týkající se chybějícího elektronického podpisu. V tomto ohledu tedy Nejvyšší správní soud koriguje závěry krajského soudu, že posouzení, zda byl celní úřad povinen vyzvat stěžovatelku k odstranění vady podání ze dne 23. 9. 2022, jsou toliko závěry dílčími bez vazby na výrok rozhodnutí celních orgánů v této věci. V daném případě však uvedená nepřesnost neměla vliv na správnost a zákonnost napadeného rozsudku, jehož závěry obstojí.

[11] Jak Nejvyšší správní soud uvedl již ve svém dřívějším rozsudku ze dne 25. 8. 2022, č. j. 6 Afs 150/2021-55: *„Obdobně jako v případě jiných procesních předpisů zákonodárce i v případě daňového řádu umožňuje přiznat účinky podání rovněž podání podanému tzv. nekvalifikovanou formou, tj. datovou zprávou nepodepsanou uznávaným elektronickým podpisem, pokud je takové podání v pětidenní lhůtě opakováno nebo potvrzeno kvalifikovanou formou (písemně, ústně do protokolu, datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, apod.). Není-li podání zopakováno nebo potvrzeno v uvedené lhůtě, nemá žádné účinky a hledí se na něj, jako by neexistovalo - nebylo podáno“*. Citovaný závěr Nejvyšší správní soud podpořil odkazem na závěry vyslovené ve vztahu k předchozí právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (viz např. rozsudek ze dne 23. 10. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008-105), nebo ve vztahu k zákonu č. 500/2004 Sb., správní řád (viz rozsudek ze dne 23. 9. 2009, č. j. 9 As 90/2008-70, č. 2041/2010 Sb. NSS). Z citované judikatury, od které Nejvyšší správní soud neshledal důvod se odchýlit ani v nyní souzené věci, shodně vyplývá, že podatele není třeba vyzývat k doplnění, resp. odstranění nedostatku podání spočívajícího v absenci uznávaného elektronického podpisu. Podatel proto musí tuto vadu podání odstranit sám bez nutnosti předchozí výzvy správce daně, přičemž uplynutím pětidenní lhůty nastává neúčinnost takového podání. Na podání se v takovém případě hledí, jako kdyby nebylo vůbec učiněno. V projednávaném případě tedy celní úřad nebyl povinen vyzývat stěžovatelku k odstranění vady podání ze dne 23. 9. 2022 spočívající v nedostatku elektronického podpisu.

[12] V návaznosti na shora uvedené pak žalovaný a krajský soud správně vycházeli z toho, že k zahájení řízení o nároku stěžovatelky na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2022 došlo až podáním ze dne 4. 10. 2022, které nebylo možno z důvodu uplynutí pětidenní lhůty považovat za potvrzení podání ze dne 23. 9. 2022. Zároveň vzhledem k tomu, že lhůta pro podání přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za období 2. čtvrtletí roku 2022 skončila dne 30. 9. 2022 (§ 57 odst. 19 zákona o spotřebních daních), bylo podání ze dne 4. 10. 2022 učiněno až po uplynutí této lhůty. Celní úřad proto nepochybil tím, že řízení z tohoto důvodu zastavil. Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelčin názor, že se v daném případě jednalo pouze o jedno řízení týkající se všech tří podání současně. K této stěžovatelkou vytvořené konstrukci Nejvyšší správní soud doplňuje, že o podání ze dne 4. 10. 2022 celní úřad rozhodl dne 7. 10. 2022, tedy

pokračování

dříve, než stěžovatelka učinila další podání ze dne 14. 10. 2022. Také o posledně uvedeném podání přitom bylo celními orgány samostatně rozhodnuto, přičemž Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo, že je předmětem samostatného soudního řízení vedeného pod sp. zn. 6 Afs 41/2024.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[13] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[14] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 13. března 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková  
předsedkyně senátu