



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Jiřiny Chmelové 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 10. 10. 2023, č. j. 24877-2/2023-900000-316, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2024, č. j. 57 Af 9/2023-35,

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. Dne 14. 10. 2022 učinila žalobkyně další podání prostřednictvím elektronické pošty (e-podatelný) datovou zprávou se zaručeným elektronickým podpisem 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*“ a téhož dne k němu zaslala také přílohy. Řízení o tomto podání celní úřad zastavil rozhodnutím ze dne 14. 4. 2023, č. j. 52837/2023.520000-32.3. Shodně jako v případě rozhodnutí ze dne 7. 10. 2022 celní úřad v odůvodnění uvedl, že 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, přičemž po marném uplynutí této lhůty nárok na vrácení daně zaniká.

[2] Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí celního úřadu odvolání, které žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. K námitkám žalobkyně odkazujícím na neúčinné podání ze dne 23. 9. 2022 žalovaný uvedl, že toto podání nebylo učiněno v souladu s § 71 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a současně nebylo dle odst. 3 téhož ustanovení do pěti dnů doplněno. Tudíž se na ně hledí, jako kdyby vůbec nebylo učiněno. K námitkám žalobkyně týkajícím se podání ze dne 4. 10. 2022 žalovaný uvedl, že řízení zahájené tímto podáním bylo pravomocně ukončeno, přičemž žaloba směřující proti rozhodnutí o odvolání byla soudem zamítnuta. Dále žalovaný uvedl, že domnívá-li se žalobkyně, že podáním ze dne 14. 10. 2022 zhojila vady předchozích podání, žalovaný s poukazem na neúčinnost podání ze dne 23. 9. 2022 uzavřel, že lhůta pro uplatnění nároku na vrácení daně marně uplynula dne 30. 9. 2022. K tomu zároveň zdůraznil, že z § 57 odst. 19 zákona o spotřebních daních vyplývá, že není-li nárok uplatněn ve stanovené lhůtě, zaniká, přičemž uvedenou lhůtu nelze prodloužit ani není možné povolit její navrácení v předešlý stav. Na danou situaci se současně neuplatní § 74 daňového řádu, na jehož základě se žalobkyně dovolávala zaslání výzvy k odstranění vad podání, neboť toto ustanovení směřuje k jinému druhu vad.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, 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 14. 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 podané přiznání ze dne 14. 10. 2022, neboť toto podání bylo učiněno až po uplynutí pětidenní lhůty. Samotné přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně ze dne 14. 10. 2022 pak bylo podáno po zákonem stanovené lhůtě pro uplatnění nároku, která uplynula dne 30. 9. 2022. Krajský soud v této souvislosti odkázal na shodný závěr, který vyslovil již v rozsudku ze dne 29. 5. 2023, č. j. 63 Af 2/2023-33, ve vztahu k podanému přiznání ze dne 4. 10. 2022. Krajský soud dále uvedl, že v případě absence elektronického podpisu datové zprávy nelze aplikovat § 74 daňového řádu a vyzývat daňový subjekt k odstranění této vady. Dle krajského soudu je proto správný závěr žalovaného, že podání ze dne 14. 10. 2022 nemohlo zhojit vady podání ze dne 23. 9. 2022. Podání ze dne 14. 10. 2022 představovalo samostatné uplatnění nároku, a celní úřad proto řízení z důvodu uplynutí lhůty správně zastavil.

pokračování

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítala nesprávné právní posouzení krajským soudem. Stěžovatelka pokládala za zásadní otázku, zda celní úřad postupoval správně při vyřízení jejích podání ze dne 23. 9. 2022, 4. 10. 2022 a 14. 10. 2022. Dle jejího názoru je podstatné, zda v případě vady podání spočívající v nedostatku elektronického podpisu měla být stěžovatelka vyzvána k jejímu odstranění a zda se v případě všech tří podání jednalo o jediné řízení. Za předpokladu, že se jednalo 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). V takovém případě byl celní úřad povinen vyzvat stěžovatelku k odstranění vad, což sama učinila podáním ze dne 14. 10. 2022.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že stěžovatelčino podání ze dne 23. 9. 2022 bylo neúčinné, a proto podání přiznání ze dne 14. 10. 2022 nebylo možno považovat za odstranění jeho vad, ale za samostatné podání. Stěžovatelka dle žalovaného směšuje různé vady podání bez ohledu na systematiku daňového řádu. Zatímco § 71 odst. 1 a 3 daňového řádu upravuje formu podání, § 74 téhož předpisu se zaměřuje na jiný druh vad, které však v případě podání ze dne 23. 9. 2022 nenastaly. Žalovaný se tak ztotožnil se závěry napadeného rozsudku krajského soudu, který dle jeho názoru věc správně právně posoudil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[7] Před vlastním posouzením Nejvyšší správní soud předesílá, že věci téže stěžovatelky týkající se totožné právní otázky, na podkladě téměř shodných skutkových okolností (pouze s tím rozdílem, že se jednalo o podání přiznání ze dne 4. 10. 2022), se již zabýval v rozsudku ze dne 13. 3. 2024, č. j. 6 Afs 132/2023-26. V souzené věci přitom neshledal důvod se od dříve vyslovených závěrů odchýlit.

[8] Shodně jako ve věci vedené pod sp. zn. 6 Afs 132/2023 stěžovatelka ani v nyní projednávaném případě 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 krajský soud správně vycházel z toho, že předmětem přezkumu je řízení, které bylo dle závěrů celních orgánů zahájeno až podáním ze dne 14. 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 shodně jako ve věci sp. zn. 6 Afs 132/2023 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. Ani v nyní souzeném případě však uvedená nepřesnost neměla vliv na správnost a zákonnost napadeného rozsudku, jehož závěry obstojí.

[11] Jak Nejvyšší správní soud uvedl již v 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 v nyní souzené věci odchýlit, 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 nejprve podáním ze dne 4. 10. 2022, které nebylo možno z důvodu uplynutí pětidenní lhůty považovat za potvrzení podání ze dne 23. 9. 2022. Tento závěr Nejvyšší správní soud potvrdil již v rozsudku č. j. 6 Afs 132/2023-26. Dne 14. 10. 2022 však stěžovatelka učinila další 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“*. I toto podání ze dne 14. 10. 2022 žalovaný a krajský soud správně posoudili jako samostatné přiznání, kterým stěžovatelka opětovně uplatnila nárok na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2022.

[13] 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), je zjevné, že ani přiznání ze dne 14. 10. 2022

pokračování

nebylo podáno ve lhůtě stanovené zákonem, která dne 30. 9. 2022 zanikla. Celní úřad proto z tohoto důvodu řízení správně zastavil.

IV. Závěr a náklady řízení

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

[15] 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 17. července 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu