



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

XX

bytem XX

zastoupen JUDr. Tomášem Těmínem, Ph.D., advokátem Advokátní

kanceláře

Těmín, s.r.o.

sídlem Karlovo náměstí 28, 120 00 Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2018, č. j. 26402/18/5100-31461-702147

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 6. 2018, č. j. 26402/18/5100-31461-702147, se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá přezkumu shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 10. 2017, č. j. 1330065/17/2602-70050-505342. Uvedeným rozhodnutím správce daně zamítnul jako opožděné žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru správce daně na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 21. 8. 2015, č. j. 1184696/17/2602-70462-506983, a odvolací řízení zastavil.
2. Proti předmětnému platebnímu výměru, žalobci doručenému dne 4. 9. 2017, podal dne 21. 9. 2017 žalobce odvolání, dne 5. 10. 2017 odvolání doplnil. Obě podání učinil jménem žalobce jeho zástupce, a to na e-mailovou adresu podatelnu územního pracoviště správce daně Česká Lípa podatelna2602@fs.mfcr.cz, se zaručeným elektronickým podpisem zástupce žalobce, bez přiložení plné moci k zastupování. Odvolání v písemné podobě bylo k poštovní přepravě předáno dne 6. 10. 2017 a správci daně doručeno dne 9. 10. 2017.
3. Správce daně rozhodnutím ze dne 24. 10. 2017 podle § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, odvolání žalobce zamítl jako opožděné a zastavil odvolací řízení. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání správce daně konstatoval, že platební výměr byl doručen dne 4. 9. 2017, odvolací lhůta skončila dne 4. 10. 2017 a odvolání podané dne 9. 10. 2017 bylo opožděné. K odvolání ze dne 21. 9. 2017 a jeho doplnění ze dne 5. 10. 2017 správce daně uvedl, že bylo učiněno za použití jiných přenosových technik (e-mailem), osobou k tomu neoprávněnou. Podle § 71 odst. 3 ve spojení s § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 jsou podání učiněná za použití jiných přenosových technik vůči správci daně neúčinná, přestože jsou do 5 dnů opakována. Jako první účinné správce daně vyhodnotil až odvolání, které mu došlo v listinné podobě dne 9. 10. 2017, to však bylo opožděné.
4. Rozhodnutím ze dne 14. 6. 2018 žalovaný odvolání proti právě uvedenému rozhodnutí zamítnul a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že odvolání ze dne 21. 9. 2017 a jeho doplnění ze dne 5. 10. 2017 byla neúčinná. Pokud zástupce žalobce odvolání a jeho doplnění učinil e-mailem se zaručeným elektronickým podpisem zástupce za použití přenosové techniky, a to e-mailem, a podání nebylo do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně potvrzeno způsobem dle § 71 odst. 1 daňového řádu, stalo se neúčinným. Žalovaný poukázal na § 71 odst. 1 daňového řádu a § 56 daňového řádu, podle něhož adresa, na kterou budou moci být elektronická podání směřována, musí být náležitým způsobem zveřejněna, čímž správce daně deklaruje, zda umožňuje využití komunikace prostřednictvím e-mailu nebo přes webové rozhraní. Od 1. 7. 2017 správce daně zveřejnil na stránkách

Finanční správa ČR adresu elektronické podatelny pro podání v daňových věcech: www.daneelektronicky.cz. Od forem podání, která jsou vůči správci daně účinná bez dalšího,

je třeba odlišit podání, která je třeba dodatečně potvrdit či opakovat. Jde o podání prostřednictvím datové zprávy bez zaručeného elektronického podpisu, i prostřednictvím jiných technických prostředků, které je správce daně způsobilý přijmout, což musí dopředu zveřejnit

dle § 56 daňového řádu. Dojde-li takové podání správci daně, je třeba je v pětidenní lhůtě potvrdit nebo opakovat. Bez tohoto potvrzení nelze ověřit shodu obsahu podání se skutečným projevem vůle podatele. Zástupce žalobce učinil odvolání e-mailem prostřednictvím elektronické podatelny, která není určena pro všechna podání v daňových záležitostech. E-mailová adresa územního finančního orgánu je použitelná pouze pro komunikaci v rámci obecného správního řízení či pro neformální styk. Proto nemohl správce daně podání e-mailem považovat za bezvadné. Podle § 71 odst. 3 daňového řádu podání jiným technickým prostředkem vyžaduje následné potvrzení či zopakování kvalifikovanou formou podání do 5 dnů, a to bez ohledu na to, zda obsahuje elektronický podpis či nikoliv. Protože odvolání proti platebnímu výměru bylo podáno dne 21. 9. 2017 e-mailem se zaručeným podpisem a nebylo do 5 dnů potvrzeno, stalo se neúčinným, a odvolání v listinné podobě doručené dne 9. 10. 2017 bylo podáno po marném uplynutí odvolací lhůty dne 4. 10. 2017. Dále žalovaný uvedl, že podání bylo učiněno formou datové zprávy podepsané uznávaným elektronickým podpisem, kterou je správce daně dle § 73 odst. 2 daňového řádu povinen přijmout na k tomu určeném technickém zařízení, tedy prostřednictvím aplikace EPO, nebo prostřednictvím datové schránky. Žalovaný setrval

na závěru, že pokud bylo podání učiněno na adresu podatelny územního pracoviště správce daně v České Lípě, která není určena pro podání datové zprávy v daňových věcech, bylo třeba podání podle § 71 odst. 3 daňového řádu potvrdit nebo opakovat do 5 dnů způsobem podle § 71 odst. 1 daňového řádu i v případě, že bylo opatřeno zaručeným elektronickým podpisem. Uvedl též,

že podle § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu musí správce daně určit a zveřejnit elektronickou adresu své podatelny, formy technického nosiče datových zpráv, jakož i formáty a struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout. Správce daně dne 1. 7. 2017 na stránkách Finanční správy ČR zveřejnil adresu elektronické podatelny www.daneelektronicky.cz, ale žalobce na tuto elektronickou adresu odvolání a jeho doplnění nepodal. Proto byl povinen v souladu s § 71 odst. 3 daňového řádu podání potvrdit nebo opakovat, což neučinil. Žalovaný doplnil, že e-mailová schránka elektronické podatelny není určena pro všechna podání v daňových záležitostech. E-mailem lze učinit pouze taková daňová podání, která jsou v souladu s § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu. A uzavřel tím, že odvolání v listinné podobě podal žalobce až dne 9. 10. 2017, tedy opožděně.

II. Žaloba

5. Ve včasné žalobě žalobce trval na tom, že odvolání podal řádně dne 21. 9. 2017 a doplnil dne 5. 10. 2017, protože tato podání učinil e-mailem se zaručeným elektronickým

podpisem zástupce žalobce. Názor správce daně, dle něhož jsou „podání učiněná za použití jiných přenosových technik vůči správci daně neúčinná, přestože jsou do 5 dnů ode dne, kdy došla správci daně, opakována“, je nesmyslný, protože by podání za použití jiných přenosových technik v praxi nešlo vůbec použít a § 71 odst. 3 by v daňovém řádu nemusel vůbec být. Správce daně nadto užil již neúčinnou právní úpravu, tzv. jiné přenosové techniky byly v daňovém řádu do 30. 6. 2017, poté byl § 71 odst. 3 daňového řádu novelizován. Žalovaný toto zásadní pochybení správce daně přešel, zatížil svoje rozhodnutí nezákonností. Podle žalobce bylo podání možné podat za užití jiných přenosových technik, bylo-li následně do 5 dnů opakováno písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou. Opačný výklad správce daně není správný.

6. Žalobce dále namítal, že pokud správce daně zřizuje elektronickou podatelnu a zveřejňuje její e-mailovou adresu, musí přijímat podání prostřednictvím e-mailu. Jednalo se o datovou zprávu podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu ve smyslu § 71 odst. 1 písm. a) daňového řádu. O podání dle § 71 odst. 1 písm. b) daňového řádu se jednat nemohlo, protože nebylo zasláno datovou schránkou, nemohlo se jednat ani o podání ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu, neboť obsahovalo kvalifikovaný elektronický podpis. Odvolání ze dne 21. 9. 2017 bylo podáno řádně a včas, nemuselo být doplněno do 5 dnů, a podání ze dne 5. 10. 2017 bylo doplněním odvolání a nemělo vliv na to, že odvolání bylo podáno již dne 21. 9. 2017. Na datovou zprávu ve smyslu § 71 odst. 1 písm. a) daňového řádu usuzoval žalobce z toho, že jiný typ datových zpráv daňový řád nezná. Nemohlo se jednat o datovou zprávu odeslanou za použití jiných přenosových technik, protože takové datové zprávy již daňový řád nezná.
7. Argumentace žalovaného, že odvolání bylo zasláno na adresu podatelny územního pracoviště správce daně Česká Lípa, která není určena pro podávání datových zpráv v daňových věcech, jde nad rámec zákona. Z § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu nevyplývá, že by mohl správce daně zřizovat různé druhy podatelen, tj. podatelnu pro podání v daňových záležitostech a podatelnu pro ostatní podání či pro neformální styk. Pokud správce daně vytváří různé druhy podatelen, postupuje v rozporu se zákonem a především čl. 2 odst. 3 Ústavy. Žalobce setrval na názoru, že je-li podání učiněno vůči správci daně se zaručeným elektronickým podpisem, nelze § 71 odst. 3 daňového řádu aplikovat. Dodal, že daňový řád nezná více druhů elektronických podatelen ani aplikaci EPO.
8. Adresa elektronické podatelny, která není určena pro příjem podání v daňových záležitostech, nemůže představovat jiný technický prostředek ve smyslu § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu, tímto je například fax. E-mail nemůže sloužit správci daně k podání neformální povahy, žalobce si nedovede představit, že by správci daně posílal neformální e-maily a vedl s ním nezávaznou komunikaci. Pokud by zákonodárce nechtěl, aby podání vůči správci daně bylo činěno prostřednictvím e-mailu se zaručeným elektronickým podpisem, tak by do daňového řádu zakotvil jen možnost podání prostřednictvím datové zprávy.

9. Z uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Protože žalobní námitky jsou obdobné odvolacím, odkázal žalovaný v písemném vyjádření k žalobě na napadené rozhodnutí. Připustil, že ode dne 1. 7. 2017 došlo ke změně § 71 odst. 3 daňového řádu, toto ustanovení však žalobce vykládá zcela nesystémově, nikoli v kontextu změny § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu.
11. Pokud žalobce učinil odvolání e-mailem na e-mailovou adresu územního pracoviště správce daně v České Lípě, tedy nikoliv na elektronickou adresu podatelny správce daně „<http://www.daneelektronicky.cz>“, která je zveřejněna na úřední desce správce daně a způsobem umožňujícím dálkový přístup v souladu s § 56 odst. 1 písm. b) a odst. 2 daňového řádu, jde o podání v nekvalifikované formě ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu bez ohledu na to, zda je opatřeno zaručeným elektronickým podpisem, což potvrzují i rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 8/2008 ze dne 23. 10. 2008 a sp. zn. 2 Afs 6/2010 ze dne 11. 5. 2010, byť se vztahují k právní úpravě obsažené v § 21 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalovaný dodal, že nerozporuje tvrzení žalobce, že jiným technickým prostředkem může být fax, nejedná se však o jediný možný jiný technický prostředek.
12. Dále žalovaný citoval § 71 odst. 3 daňového řádu před i po novele, z porovnání jejich textu podle něj plyne, že ode dne 1. 7. 2017 byla vyňata mj. pasáž *„nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout,“*, což ale neznamená, že by podání učiněná e-mailem na e-mailovou adresu správce daně byla automaticky nepřipustná, nebo že by automaticky představovala kvalifikovanou formu podání ve smyslu § 71 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jak nesprávně dovozuje žalobce. Ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu je nutno vykládat v souvislosti s § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Ačkoliv byla možnost učinit podání pomocí jiných přenosových technik z § 71 odst. 3 daňového řádu vyňata, zůstává s ohledem na § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu zachována. Není ale připuštěna obecně, nýbrž jen v případě technických prostředků, které správce daně určí a zveřejní. Pokud tak správce daně stanoví, podání za použití jiných technických prostředků může být zcela vyloučeno. Ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu v takovém případě nepostrádá smysl, neboť dopadá nejen na podání učiněná jinými technickými prostředky, nýbrž i na datové zprávy, které nejsou podepsány způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu. Předmětné ustanovení má v daňovém řádu význam, i když správce daně možnost učinit podání prostřednictvím jiných technických prostředků nepřipustí.
13. Správce daně ode dne 1. 7. 2017 určil a zveřejnil na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup, že jiné technické prostředky, jimiž lze učinit podání, které je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3 daňového řádu, nejsou připuštěny, a to u žádných podání. Podání odvolání prostřednictvím e-mailu tedy není přípustné a nemůže vyvolat právní

účinky bez ohledu na to, zda je postupem dle § 71 odst. 3 daňového řádu potvrzeno či nikoliv.

14. Za nedůvodný označil argument, dle něhož by zákonodárce za situace, kdy by chtěl vyloučit podání prostřednictvím e-mailu se zaručeným elektronickým podpisem, zakotvil jen možnost podání prostřednictvím datové schránky. Elektronické podání ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu není omezeno výlučně na podání prostřednictvím datové schránky, nýbrž toto lze učinit také přes elektronickou adresu podatelny správce daně „<http://www.daneelektronicky.cz>“.
15. Žalovaný setrval na názoru, že odvolání žalobcem, resp. jeho zástupcem řádně a včas podáno nebylo. Podání prostřednictvím e-mailu představuje jinou přenosovou techniku, resp. jiný technický prostředek ve smyslu § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu, přičemž správce daně dne 1. 7. 2017 určil a zveřejnil, že podání prostřednictvím jiných technických prostředků, které je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3 daňového řádu, není přípustné. Odvolání ze dne 21. 9. 2017 a jeho doplnění ze dne 5. 10. 2017 zaslané e-mailem tedy nebyly způsobilé vyvolat jakékoliv právní účinky bez ohledu na to, zda obsahovaly zaručený elektronický podpis, a bez ohledu na to, zda byly následně ve lhůtě potvrzeny či nikoliv.
16. Žalovaný připustil, že v napadeném rozhodnutí je uvedeno, že podání učiněné e-mailem je v souladu s § 71 odst. 3 daňového řádu nutno ve stanovené lhůtě potvrdit podáním v kvalifikované formě ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu, nicméně v rozhodnutí chyběla informace o nepřipuštění jiných technických prostředků správcem daně, v jehož důsledku je podání učiněné e-mailem neúčinné bez ohledu na jeho potvrzení kvalifikovanou formou. Jde ale o pochybení formálního rázu, závěr o neúčinnosti podání ze dne 21. 9. 2017 a dne 5. 10. 2017 zůstává stejný a na výrok žalobou napadeného rozhodnutí uvedená nepřesnost nemá vliv. Žalovaný v této souvislosti poukázal i na II. výrok usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 51/2007 ze dne 28. 7. 2009, podle něhož soud nezruší rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl stejný. Podle žalovaného nejsou splněny podmínky pro zrušení jeho rozhodnutí, neboť formální pochybení nezakládá rozdílný výsledek pro žalobce, a to, čeho se žalobce domáhá, nemá oporu v právních předpisech. Použití termínu „*jiné přenosové techniky*“ namísto „*jiných technických prostředků*“ správcem daně nemá na výrok rozhodnutí vůbec žádný vliv, samo o sobě neznačí, že byl použit neúčinný právní předpis. Z odst. 15 napadeného rozhodnutí je evidentní, že žalovaným nebyl nesprávný právní předpis, tj. předmětné ustanovení účinné do dne 30. 6. 2017, aplikován. Pokud by tedy rozhodnutí správce daně trpělo z hlediska odůvodnění nějakou vadou, dle žalovaného tomu tak není, bylo toto napraveno v rámci rozhodnutí o odvolání.
17. K žalobní námitce týkající se elektronické podatelny žalovaný uvedl, že způsobem dle § 56 daňového řádu správce daně určil a zveřejnil elektronickou adresu své podatelny ve znění „<http://www.daneelektronicky.cz>“. V dokumentu (<http://www.financnisprava.cz/assets/>

PAPR dokument/priloha/ 252086_3460481_20170628110118.pdf) není uvedena jako elektronická adresa podatelny správce daně žádná jiná adresa, a to ani adresa e-mailová, jak by se z žaloby mohlo zdát. Pokud chtěl žalobce učinit podání na elektronickou adresu podatelny, měl s ohledem na zákaz činění podání prostřednictvím e-mailu povinnost tak učinit na zveřejněnou adresu elektronické podatelny. Ve smyslu § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu nebylo zřízeno více různých druhů podatelen, na základě uvedeného ustanovení byla zveřejněna pouze jedna elektronická adresa podatelny. E-mailová adresa územního pracoviště v České Lípě je zveřejněna na internetové stránce www.financnisprava.cz (viz <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/financni-urady/app/urad-kontakt/2602>) a je u ní výslovně napsáno, že není určena pro podání datové zprávy v daňových věcech. Skutečnost, že územní pracoviště správce daně má zřízenou e-mailovou adresu, nezakládá právo žalobce činit podání prostřednictvím e-mailu. Pokud si žalobce neumí představit, proč by někdo zasílal správci daně e-mail, když tímto nemůže učinit podání, nevylučuje to zřízení této e-mailové adresy. Nemožnost činit podání e-mailem nezpůsobuje ztrátu smyslu existence elektronické podatelny, neboť tato je právě na adrese „<http://www.daneelektronicky.cz>“ a slouží pro elektronická podání daňových subjektů.

18. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a námitky vznesené žalobcem jsou nedůvodné. Proto navrhoval, aby soud žalobu zamítl a právo na náhradu nákladů řízení žalobci nepřiznal.

IV. Replika žalobce

19. Podle žalobce je argumentace žalovaného, že daňový řád sice nezná podání učiněné jinými technickými prostředky, přesto ho lze takto učinit, protože správce daně tak může určit, nesprávná. Možnost podání prostřednictvím jiných technických prostředků nebyla po novelizaci daňového řádu z § 71 odst. 3 přesunuta do § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu, ustanovení zůstala po novelizaci minimálně ve vzájemném rozporu. Způsoby doručování nelze vykládat tak, jak to činí žalovaný.
20. Žalobce opakoval, že daňový řád rozlišuje v § 71 tři druhy datových zpráv, které je oprávněn správce daně přijmout. Správce daně není oprávněn sám si stanovit, jaké druhy podání nebude přijímat, tj. v tomto případě datovou zprávu podanou jinými technickými prostředky, protože by postupoval v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy. Spojení „*v mezích*“ zakazuje správci daně rozhodnout nad rámec § 71 daňového řádu, jaké druhy datových zpráv bude přijímat. Pokud § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu stanoví, že správce daně zveřejní jiné technické prostředky, kterými lze učinit podání dle § 71 odst. 3 daňového řádu, tak to neznamená, že by si správce daně mohl rozhodnout, jaké druhy podání bude přijímat. Protože § 71 odst. 3 daňového řádu se vztahuje pouze na datové zprávy, které nejsou podepsány způsobem, se kterým spojuje jiný právní předpis účinky vlastnoručního podpisu, tak jiné technické prostředky dle § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu se mohou vztahovat pouze na datové zprávy bez zaručeného elektronického podpisu. Pokud § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu hovoří o „*jiném technickém prostředku*“, neznamená to e-mail. Jestliže žalobce podal buď e-mailem datovou zprávu

se zaručeným elektronickým podpisem, jde o datovou zprávu dle § 71 odst. 1 daňového řádu.

A je lhotečné, zda byla odeslána na elektronickou podatelnu územního pracoviště Česká Lípa

či prostřednictvím portálu www.daneelektronicky.cz, protože daňový řád konkrétně nestanoví, kde se má elektronická podatelna nacházet či jaký má mít název. Daňový řád v § 56 odst. 1

písm. b) pouze stanoví, že správce daně určí a zveřejní elektronickou adresu své podatelny. Je lhotečné, že na internetových stránkách územního pracoviště Česká Lípa je uvedeno, že tato podatelna neslouží pro podání v daňových věcech. Daňový řád hovoří pouze o elektronické podatelně, nikoliv o tom, že správce daně může zřídit několik podatelen, z nichž každá je určena pro určitý druh datových zpráv. Není rovněž správný argument, že úmysl zákonodárce byl takový, že bude ponecháno na vůli konkrétního správce daně, zda připustí zaslání některých podání prostřednictvím e-mailu. Správce daně takovou možnost nemá, ten může výhradně

u datových zpráv bez zaručeného elektronického podpisu uvést, jakými jinými technickými prostředky lze tyto datové zprávy podat, nikoliv, že může stanovit, které datové zprávy budou moci být zasílány konkrétně e-mailem. E-mail představuje jinou přenosovou techniku ve smyslu

§ 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu za splnění předpokladu, že tato datová zpráva není opatřena zaručeným elektronickým podpisem. Uvedené ustanovení výslovně odkazuje v souvislosti s pojmem jiný technický prostředek na § 71 odst. 3 daňového řádu, který explicitně hovoří

o datové zprávě, která není podepsána způsobem, se kterým spojuje jiný právní předpis účinky vlastního podpisu, tj. se zaručeným elektronickým podpisem. Na datové zprávě obsahující zaručený elektronický podpis se uvedené ustanovení nevztahuje. Žalobce setrval na podané žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

21. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející přezkoumal krajský soud v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů podle § 75 odst. 1, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.

22. Skutkové okolnosti nejsou mezi účastníky sporné. Není sporu o tom, že zástupce žalobce podal odvolání dne 21. 9. 2017 a jeho doplnění dne 5. 10. 2017 e-mailem na e-mailovou adresu územního pracoviště správce daně v České Lípě: podatelna2602@fs.mfcr.cz. Žalobce se nijak nebrání tvrzení správce daně a žalovaného, že tato podání neučinil na elektronickou adresu podatelny správce daně: <http://www.daneelektronicky.cz>, která byla zveřejněna na úřední desce správce daně a způsobem umožňujícím dálkový přístup. Doplnění odvolání podal zástupce žalobce v listinné podobě dne 9. 10. 2017, k poštovní přepravě toto podání podal dne 6. 10. 2017. Odvolání i jeho doplnění žalobce podal z opatrnosti znovu v listinné podobě dne

12. 10. 2017, spolu s plnou mocí k zastupování v předmětném daňovém řízení. Spornou

otázkou je, zda odvolání ze dne 21. 9. 2017 bylo vůči správci daně účinné, neboť toto jediné podání bylo zástupcem žalobce učiněno v odvolací lhůtě k podání odvolání proti platebnímu výměru správce daně, jež končila dne 4. 10. 2017.

23. Pro posouzení věci jsou relevantní následující ustanovení daňového řádu účinná od 1. 7. 2017,
ve znění zákona č. 170/2017 Sb., který přinesl změny mj. právě v právní úpravě možnosti činit tzv. nekvalifikovaná podání.

24. Podle § 71 odst. 1 daňového řádu platí, že podání lze učinit *písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou*
a) *podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo*
b) *s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.*

Dle odst. 2 platí, že *písemná podání a podání ústně do protokolu musí být podepsána osobou, která podání činí.* Ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu stanoví, že *účinky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, 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.* Dále dle odst. 4 platí, že *správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup, jaká podání lze učinit způsobem podle odstavce 1 písm. b).*

Podle § 73 odst. 1 daňového řádu *podání se činí u příslušného správce daně.* Dle odst. 2 platí, že *podání, které je učiněno prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu, se přijímá na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně.* Dle odst. 3 *správce daně na požádání potvrdí podání učiněné písemně nebo datovou zprávou. Jde-li o datovou zprávu zasílanou na technické zařízení správce daně, je přijetí podání potvrzeno tímto zařízením s uvedením časového údaje o přijetí této datové zprávy.*

Podle § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu *správce daně určí a zveřejní elektronickou adresu své podatelny, formy technického nosiče datových zpráv, jakož i formáty a struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout.*

Dle § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu *správce daně určí a zveřejní jiné technické prostředky, jimiž lze učinit podání, které je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3, a jaká podání lze učinit tímto způsobem.* Dle odst. 2 uvedeného ustanovení *správce daně zveřejní informace podle odstavce 1 na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup.*

25. Podle § 109 odst. 4 daňového řádu *odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, a to i před doručením tohoto rozhodnutí.*

26. Dle § 35 odst. 1 písm. c) daňového řádu *lhůta je zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty podána datová zpráva adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně na technické zařízení správce daně nebo na technické zařízení společné pro několik správců daně (dále jen „technické zařízení správce daně“).*

27. Předně není důvodná žalobní námitka, že správce daně na věc aplikoval neúčinnou právní úpravu a že žalovaný měl proto prvostupňové rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému projednání. Z odůvodnění prvostupňového rozhodnutí vyplývá, že správce daně aplikoval § 71 odst. 3 ve spojení s § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu výslovně ve znění účinném od 1. 7. 2017 s tím, že podání učiněná za použití jiných přenosových technik jsou vůči správci daně neúčinná. Použití termínu *jiné přenosové techniky* namísto termínu *jiné technické prostředky*, který je s účinností od 1. 7. 2017 zakotven v § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu, nemělo na závěr správce žádný zásadní význam, samo o sobě neznačí, že správce daně aplikoval neúčinnou právní úpravu. Naopak z rozhodnutí vyplývá, že správce daně dovodil, že podání činěná e-mailem, ačkoli jsou elektronicky podepsána, jsou vůči správci daně neúčinná, i když by byla opakována. I žalovaný si byl vědom novelizace § 71 odst. 3 i § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu, v bodu [15] rozhodnutí žalovaný tato ustanovení citoval ve znění novelizace provedené s účinností od 1. 7. 2017 zákonem č. 170/2017 Sb. Otázkou tak zůstává, zda byla relevantní právní úprava účinná od 1. 7. 2017 finančními orgány vyložena a aplikována správně. Dále soud uvádí, že i kdyby správce daně na danou věc aplikoval neúčinnou právní úpravu, případně se dopustil jiné nezákonnosti, nebyl by žalovaný jako odvolací správní orgán oprávněn rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. S takovou možností daňový řád nepočítá, z § 116 odst. 1 daňového řádu, který taxativním výčtem definuje způsoby, kterými lze o odvolání rozhodnout, vyplývá, že v případě pochybení správce daně, pro něž by se žalovaný neztotožnil s výrokem prvostupňového rozhodnutí, může žalovaný přezkoumávané rozhodnutí pouze změnit (pokud zde není současně důvod k zastavení řízení).
28. Z § 71 odst. 1 daňového řádu soud dovozuje, že podání datovou zprávou lze činit dvěma způsoby. Za prvé podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, tj. kvalifikovaným elektronickým podpisem ve smyslu zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, tedy uznávaným elektronickým podpisem. Za druhé s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, což dle § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, nahrazuje uznávaný elektronický podpis (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012, č. j. 8 As 89/2011-31, publ. ve Sb. NSS 2131/2010).
29. Vypuštění textu *nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout* z § 71 odst. 3 daňového řádu by samo o sobě mohlo navodit dojem, že napříště se povinnost do 5 dnů potvrdit datovou zprávu způsobem uvedeným v odst. 1 vztahuje pouze na datové zprávy, které nebyly podepsány uznávaným elektronickým podpisem. Tak tomu však být nemusí. Dané ustanovení je třeba vnímat rovněž v kontextu § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Pokud správce daně zákonem předvídaným způsobem zveřejní jiné technické prostředky (jimiž jsou např. fax, telefon, e-mail), kterými lze učinit podání, která je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3 daňového řádu, a současně podání, která lze takto učinit, vztahovala by se povinnost doplnit podání způsobem dle § 71 odst. 1 daňového řádu i na

datové zprávy učiněné výslovně zveřejněnými jinými technickými prostředky, bez ohledu na to, zda by bylo podání elektronicky podepsáno či nikoli. Nelze souhlasit se žalobcem, že by ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu po novelizaci postrádalo smysl, neboť dopadá vždy minimálně na případy, kdy je podání učiněno ve formě datové zprávy, která nebyla podepsaná uznávaným elektronickým podpisem.

30. Ustanovení § 71 daňového řádu upravující způsoby podání je však třeba vykládat v kontextu s dalšími ustanoveními daňového řádu, jež stanoví, kam má být datová zpráva správci daně podána, a rovněž s přihlédnutím k judikatuře Nejvyššího správního soudu, která se otázkou elektronických podání učiněných e-mailem zabývala.

31. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že *[p]ředpokládá-li zákon podání datové zprávy elektronicky podepsané pouze na elektronickou podatelnu, jejíž existence a dostupnost byla řádně zveřejněna, pak jen zpráva této elektronické podatelny zasláná je datovou zprávou se zaručeným elektronickým podpisem. Jinam podaná zpráva tento charakter nemá a je třeba ji považovat za podání učiněné za použití jiné přenosové technik. Takové podání k tomu, aby bylo považováno za doručené, musí být písemně nebo protokolárně opakováno.* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2010, č. j. 2 Afs 6/2010-105, rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz). Podání zasláné ve formě datové zprávy e-mailem na jinou e-mailovou adresu než je zveřejněná elektronická adresa elektronické podatelny, byť je elektronicky podepsáno, účinky řádného podání nemá a musí být zopakováno zákonem předvídaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008-105 či ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 48/2009-118 a č. j. 5 Afs 61/2009-130).

32. Obdobné závěry přijal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 Ans 5/2010-172, publ. ve Sb. NSS 2440/2011, ve vztahu k naplnění podmínky elektronického podání podepsaného zaručeným elektronickým podpisem ve smyslu § 37 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ohledně e-mailového podání zasláného na běžnou

e-mailovou adresu orgánu veřejné správy, namísto prostřednictvím elektronické podatelny. V označeném rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil povinnost všech osob posílat datové zprávy související s výkonem veřejné správy do elektronické podatelny a dovodil, že pokud bylo elektronické podání, byť elektronicky podepsané, učiněno prostřednictvím běžné e-mailové adresy orgánu veřejné správy, nemohlo se jednat o podání, které by splňovalo podmínky elektronického podání podepsaného zaručeným elektronickým podpisem ve smyslu § 37 odst. 4 správního řádu, bez ohledu na to, zda bylo elektronicky podepsáno či nikoli, a pokud podatel takové podání nedoplnil způsobem a ve lhůtě zákonem stanovené, nelze na takové podání pohlížet jako na účinně podané. Nejvyšší správní soud v bodu [22] rozsudku také konstatoval, že opačný výklad by znamenal, že pokud by bylo elektronické podání opatřené zaručeným elektronickým podpisem zasláno na jakoukoli elektronickou adresu v rámci určité instituce, bylo by účinně podáno, což by přineslo absurdní výsledky.

33. Přestože shora uvedené závěry Nejvyššího správního soudu byly přijaty za předchozí právní úpravy daňového řízení zákonem č. 337/1992 Sb., o správní daní a poplatků, a

v době platnosti zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, jsou do jisté míry použitelné. Rovněž z daňového řádu lze dovodit povinnost podatele činit datovou zprávu podepsanou uznávaným elektronickým podpisem pouze na elektronickou adresu technického zařízení správce daně (soud ponechává stranou podání datové schránky správce daně, neboť o takovou variantu v projednávaném případě nešlo).

34. Z ustanovení § 73 odst. 2 a § 35 odst. 1 písm. c) daňového řádu vyplývá, že podání datovou zprávou (tj. v elektronické podobě) s uznávaným elektronickým podpisem je třeba podat na technické zařízení správce daně, a to na elektronickou adresu podatelny, kterou správce daně v souladu s § 56 odst. 1 písm. b) zveřejní na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup. Takovou elektronickou adresou, na které správce daně na společném technickém zařízení (žalovaným uvedené webové rozhraní zpřístupňující aplikaci pro elektronická podání, tzv. EPO) přijímá datové zprávy, je adresa: <http://www.daneelektronicky.cz>. Na tuto elektronickou adresu podatelny nebylo žalobcovo odvolání ze dne 21. 9. 2017 zasláno, nemá vůči správci daně účinky. Pokud bylo žalobcovo odvolání zasláno e-mailem nikoli na zveřejněnou elektronickou adresu společného technického zařízení správce daně <http://www.daneelektronicky.cz>, jde o podání tzv. jinými technickými prostředky. Není správný názor žalobce, že e-mail představuje jinou přenosovou techniku ve smyslu § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu pouze tehdy, není-li datová zpráva opatřena zaručeným elektronickým podpisem. V tomto směru jsou shora uvedené judikaturní závěry nadále platné, soud si na ně dovolí znovu odkázat.
35. K námitkám žalobce, že ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu neumožňuje správci daně zřizovat různé druhy podatelen a určovat druhy podání, která na ně lze zaslat, uvádí soud následující. Žalobce se mylí, pokud emailovou adresu: podatelna2602@fs.mfcr.cz vnímá jako další elektronickou adresu elektronické podatelny správce daně, na které proto musí správce daně přijímat i e-mailové podání elektronicky podepsané s účinky pro daňové řízení. Uvedená e-mailová adresa e-mailové schránky územního pracoviště správce daně totiž nebyla zákonem předvídaným způsobem zveřejněna jako elektronická adresa podatelny správce daně ve smyslu uvedeného ustanovení. Jde o e-mailovou adresu konkrétního územního pracoviště správce daně v České Lípě ve smyslu možnosti kontaktovat správce daně e-mailem. Fakt, že je tento e-mailový kontakt na konkrétní územní pracoviště správce daně zveřejněn, a to způsobem umožňujícím dálkový přístup, tj. na webových stránkách finanční správy (viz žalovaným uvedená <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/financni-urady/app/urad-kontakt/2602>), bez dalšího neznámá, že jde o „elektronickou podatelnu“, jak uvádí žalobce, a že lze na tuto e-mailovou adresu podání jinými technickými prostředky s účinky pro daňové řízení. Daňový řád sice nestanoví konkrétně, jaký název má mít elektronická podatelna, ovšem § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu konkrétní určení elektronické adresy pro datové zprávy (elektronická podání) ponechává na správci daně v rámci jeho informační povinnosti [shodně jako předtím zákon o správě daní a poplatků ve spojení se zákonem o elektronickém podpisu a § 3 odst. 1 písm. a) nařízení vlády č. 495/2004 Sb., kterým se prováděl zákon o elektronickém podpisu].

36. Soud uvádí, že argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí je zavádějící, neboť jak sám žalovaný připustil v písemném vyjádření k žalobě, chybí v něm podrobnější zdůvodnění, že správce daně ve smyslu § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu nezveřejnil jiné technické prostředky (např. právě e-mail), jimiž lze učinit podání, které je nutnou doplnit za podmínek § 71 odst. 3 (tedy potvrdit je způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 ve lhůtě 5 dnů), a jaká podání lze takto činit. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí nesprávně uváděl, že žalobcovo odvolání a jeho doplnění se stala neúčinnými, protože nebyla ve lhůtě 5 dnů v souladu s § 71 odst. 3 daňového řádu potvrzena způsobem uvedeným v odst. 1. Novelizaci § 71 odst. 3 daňového řádu, která od 1. 7. 2017 obecně nepočítá s povinností potvrzovat podání za použití jiných přenosových technik, je třeba vnímat právě ve spojení se změnou § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Soud za to, že vypuštění textu *nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout* z § 71 odst. 3 daňového řádu neznamená bez dalšího, že podání učiněná e-mailem na e-mailovou adresu správce daně (tj. na jinou než elektronickou adresu technického zařízení správce daně www.daneelektronicky.cz), která by musela být následně do 5 dnů potvrzena způsobem uvedeným v odst. 1, jsou zcela vyloučena. Podání za použití jiných technických prostředků (včetně těch, které jsou schopny přijmout datovou zprávu, tj. e-mail) lze však činit pouze těmi jinými technickými prostředky, které správce daně zveřejnil zákonem předvídaným způsobem. Pokud tak správce daně neučinil, nepřipadá podání jinými technickými prostředky s účinky pro daňové řízení v úvahu.
37. Přes toto dílčí pochybení žalovaného při výkladu dotčených ustanovení daňového řádu neshledal soud důvod napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušit. Závěr žalovaného, že odvolání ze dne 21. 9. 2017 a jeho doplnění ze dne 5. 10. 2017 nebyla učiněna zákonem předvídaným způsobem s účinky pro daňové řízení a odvolání a jeho doplnění v listinné podobě podaná dne 9. 10. 2017 (k poštovní přepravě dne 6. 10. 2017) bylo opožděné, je správný a jako celek ob stojí. Ve shodě se žalovaným má soud za to, že zrušení napadeného rozhodnutí by bylo jen formální, neboť doplnění argumentace žalovaným by nepřineslo pro žalobce jiný výsledek a žalobcovy argumenty soud nepovažoval za opodstatněné.
38. Soud dodává, že nemožnost činit podání e-mailem na e-mailovou adresu do e-mailové schránky územního pracoviště správce daně neznamená, že by zcela ztratil význam § 71 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Podání ve formě datové zprávy podepsané uznávaným elektronickým podpisem lze samozřejmě činit, ovšem jak soud rozebral shora, právě a jedině na elektronické adrese: <http://www.daneelektronicky.cz>, která je správcem daně určena pro elektronická podání daňových subjektů. Ve své argumentaci se žalobce soustředí pouze na zákonem upravenou formu podání datovou zprávou, opomíjí však, že z daňového řádu rovněž vyplývá, že datové zprávy řádně elektronicky podepsané správce daně přijímá na elektronické adrese technického zařízení, která byla zveřejněna ve smyslu § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu.
39. Nepřípadná je argumentace žalobce, že není důvod uvádět e-mailovou adresu pro přijímání e-mailových podání neformální povahy, neboť žalobce nevidí důvod, proč by správci daně posílal neformální e-maily. Samozřejmě neformální e-maily neslouží k podáním datových

zpráv daňových subjektů s účinky pro daňové řízení. Nelze však vyloučit emailové žádosti o některé informace ze strany správce daně, stejně tak jako se lze na správce daně obrátit telefonicky.

VI. Závěr a náklady řízení

40. Vzhledem k tomu, že soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu se zákonem, soud žalobu jako nedůvodnou zamítnul podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
41. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobce i žalovaného.
42. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady přesahující běžný rozsah činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu řízení právo.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Liberec 15. květen 2019.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu