



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila a v právní věci žalobce **Úrazové nemocnice v Brně**, IČ: 00209813, se sídlem v Brně, Ponávka 6, zastoupené Ing. Josefem Ježkem, daňovým poradcem se sídlem v Praze 4, Na Pankráci 1618/30, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2014, č.j. 10889/14/5000-14101-707161,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 4. 2014, č.j. 10889/14/5000-14101-707161, **se z r u š u j e** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho daňového poradce Ing. Josefa Ježka.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště

Brno I (dále též „správce daně“), ze dne 16.10.2013, č.j. 3274172/13/3001-25000-710992, kterým byla žalobci uložena pokuta za opožděné podání vyúčtování daně (tvrzení daně) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2012 dle § 250 odst. 2, 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve výši 104 148,00 Kč.

[2] Předmětné vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2012 bylo doručeno správci daně dne 13.3.2013 datovou zprávou neopatřenou uznávaným elektronickým podpisem.

[3] Dne 19.3.2013 bylo doručeno (osobně) na podatelnu správce daně potvrzení předchozího podání (učiněného dne 13.3.2013 datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu), podepsané ředitelem žalobce Ing. K. D. (osobou oprávněnou k podpisu). Toto potvrzení podání bylo učiněno formou e-tiskopisu, v němž bylo uvedeno, že předchozí podání (vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2012) bylo přijato pod č. podání 2994788, s časem přijetí dne 13.3.2013 v 13:55:28. E-tiskopis byl dne 19.3.2013 zaevidován pod č. j. 1027573/13. E-tiskopis byl správci daně doručen až 6. den (19.3.2013) ode dne, kdy bylo správcem daně přijato a zaevidováno vyúčtování daně za rok 2012 datovou zprávou (dne 13.3.2013) bez uznávaného elektronického podpisu. Nedošlo tak k účinnému podání vyúčtování daně za rok 2012.

[4] Proto správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 9.5.2013, doručenou dne 13.5.2013 do datové schránky žalobce, k podání daňového tvrzení k předmětné dani.

[5] Žalobce podal dne 16.5.2013 datovou zprávou požadované vyúčtování daně za rok 2012, opatřené uznávaným elektronickým podpisem. Na základě toho stanovil správce daně žalobci k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2012 ve výši 20 829 529,00 Kč, která se neodchylovala od tvrzení žalobce v podaném vyúčtování.

[6] Správce daně uložil žalobci platebním výměrem pokutu za opožděné tvrzení daně za rok 2012, a to ve výši 104 148,00 Kč, přitom základem pro výpočet pokuty byla dle § 250 odst. 2 daňového řádu celková částka vyměřené daně ve výši 20 829 529,00 Kč.

[7] Proti platebnímu výměru žalobce podal odvolání, v němž zpochybnil datum přijetí vyúčtování daně za rok 2012 dne 13.3.2013. Cílovým úřadem je věcně a místně příslušný Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I, a proto k doručení podání příslušnému správci daně došlo až v okamžiku, kdy se podání dostalo do sféry vlivu místně příslušného správce daně. Žalobce obdržel dne 15.3.2013 e-mail z elektronické adresy adissys@mfinder-1.ds.mfer.cz, kterým mu bylo sděleno, že „podání s podacím číslem 2994788 bylo přijato cílovým úřadem“. Na základě toho žalobce vycházel z doručení předmětného podání bez zaručeného elektronického podpisu příslušnému správci daně až dne 15.3.2013, a proto potvrzení příslušného podání dne 19.3.2013 bylo učiněno v 5denní lhůtě ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu.

[8] Žalovaný s argumentací žalobce nesouhlasil a jeho odvolání zamítl. Sice přisvědčil tvrzení žalobce, že dle § 73 odst. 1 daňového řádu se podání činí u příslušného správce daně, avšak dle § 73 odst. 2 daňového řádu se podání prostřednictvím datové zprávy (s využitím dálkového přístupu) přijímá na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím jeho datové schránky, přičemž technické zařízení správce daně může být společné pro více správců daně (§ 35 odst. 1 písm. c) daňového řádu). Zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, byly zřízeny finanční úřady, jejichž působnost je vymezena v citovaném zákoně. Vyhláškou č. 48/2012 Sb. Ministerstva financí pak byla stanovena územní pracoviště finančních úřadů, která se nenachází v jejich sídlech. U orgánů finanční správy je společným technickým zařízením správců daně aplikace Elektronické podání pro daňovou správu (EPO), jenž je správcem daně určena a zveřejněna ve smyslu § 56 odst. 1 písm. b) a odst. 2 daňového řádu. Aplikace umožňující taková podání činit, je zpřístupněna přes webové rozhraní, což správce daně deklaruje u podání datových zpráv.

[9] Přijetí podání prostřednictvím datové zprávy na technické zařízení správců daně je dle § 73 odst. 3 daňového řádu potvrzováno tímto technickým zařízením, včetně identifikace zařízení a času přijetí. Ke stažení a uložení souboru, potvrzujícího přijetí podání na společném technickém zařízení správce daně, je odesílatel v rámci aplikace EPO vyzván po úspěšném zaslání datové zprávy na společné technické zařízení správců daně.

[10] Datum a čas přijetí podání jsou uvedeny na potvrzení podání, učiněném datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu, což je automaticky generovaná zpráva s identifikací došlé písemnosti na technické zařízení správce daně (e-tiskopis). Je-li tento e-tiskopis s vlastnoručním podpisem doručen správci daně do 5 dnů od doručení datové zprávy správci daně (§ 71 odst. 3 daňového řádu), pak podání prostřednictvím datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu, má účinky podání. Tuto lhůtu však nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav (§ 71 odst. 3 daňového řádu). Zákon tak umožňuje daňovému subjektu, aby dodatečně prokázal, že původně učiněné podání je skutečně projevem jeho vůle. Je-li tak podání potvrzeno způsobem uvedeným v § 71 odst. 3 daňového řádu, platí, že elektronické podání bylo řádně učiněno, a to již okamžikem, kdy toto podání bylo na společném technickém zařízení správců daně přijato.

[11] Vyplní-li odesílatel u aplikace EPO i svoji e-mailovou adresu, je na tento e-mail automaticky zaslána informace o doručení na cílový finanční úřad. Tato skutečnost však nemá vliv na okamžik přijetí podání na společném technickém zařízení správců daně, zveřejněném dle § 56 daňového řádu. Do dispozice příslušného správce daně se podání dostává okamžikem, kdy bylo přijato na společném technickém zařízení správců daně, bez ohledu na to, že jím v daném okamžiku příslušný správce daně fyzicky nedisponuje.

[12] Z evidence správce daně a z e-tiskopisu vyplývá, že vyúčtování daně za rok 2012 bez uznávaného elektronického podpisu bylo přijato správcem daně na technické zařízení správce daně dne 13.3.2013 a potvrzení tohoto původního podání bylo správci daně doručeno až dne 19.3.2013, tedy 1 den po marném uplynutí 5denní prekluzivní lhůty. Proto nenastaly právní účinky původního podání a po uplynutí 5denní lhůty (ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu) již nebyl správce daně oprávněn se takovým podáním zabývat.

[13] Vyúčtování daně za rok 2012 podal žalobce datovou zprávou s uznávaným elektronickým podpisem až dne 16.5.2013, tj. 57 dnů po zákonem stanovené lhůtě.

[14] Žalobce neprokázal, že došlo k účinnému podání vyúčtování daně za rok 2012 v zákonné lhůtě pro jeho podání, a proto mu správce daně byl povinen uložit pokutu za opožděné tvrzení daně dle § 250 odst. 6 daňového řádu a § 38j zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Ve smyslu § 250 odst. 2 daňového řádu se výše pokuty odvíjela od daně vyměřené na základě podaného vyúčtování daně za rok 2012 (podáno dne 16.5.2013).

[15] Podle žalovaného je důležité odlišit okamžik podání (procesní účinky podání) a okamžik rozhodný pro zachování lhůty určené pro podání dle § 35 daňového řádu. Dle § 35 odst. 1 písm. c) daňového řádu je lhůta zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty podána na technické zařízení správce daně nebo na technické zařízení společné pro několik správců daně datová zpráva adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně s uznávaným elektronickým podpisem. V daném případě však byl datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu učiněn úkon vůči správci daně, který však nebyl žalobcem potvrzen ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu, a proto nedošlo k právním účinkům podání. Aplikace § 35 daňového řádu o zachování lhůty je v projednávaném případě vyloučena.

[16] Žalobcem nebylo prokázáno účinné podání vyúčtování daně za rok 2012 v zákonné lhůtě předvídané v § 38j odst. 5 ZDP. Vyúčtování daně za rok 2012 bylo žalobcem podáno až dne 16.5.2013, tedy 57 dnů po zákonem stanovené lhůtě. Podle žalovaného tak byl správce daně povinen uložit žalobci pokutu za opožděné tvrzení daně ve smyslu § 250 daňového řádu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[17] Ve včas podané žalobě se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného. Uvedl, že dne 13.3.2013 bylo na společné technické zařízení správců daně přijato podání žalobce ve věci vyúčtování daně za rok 2012, a to za použití datové zprávy, avšak bez uznávaného elektronického podpisu. Dle potvrzení obdrženého formou e-mailové zprávy ze společného technického zařízení správců daně bylo podání přijato cílovým úřadem dne 15.3.2013. Dne 19.3.2013 bylo osobně na podatelnu správce daně (Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I) žalobcem doručeno písemné potvrzení původního podání i s podpisem oprávněné osoby – ředitele nemocnice Ing. K. D.

[18] Výzvou ze dne 9.5.2013 (čtvrtek), doručenou žalobci dne 13.5.2013 (pondělí), byl žalobce vyzván k podání vyúčtování daně za rok 2012. Dne 16.5.2013 žalobce podal prostřednictvím datové zprávy s uznávaným elektronickým podpisem požadované vyúčtování daně za rok 2012. Na základě toho správce daně vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 8.10.2013, č.j. 3272405/13/3001-25000-710992, daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2012 ve výši 20 829 529,00 Kč, která se neodchylovala od žalobcem tvrzené daně v podaném vyúčtování. Dle tvrzení správce daně bylo původní vyúčtování daně za rok 2012 přijato na společné technické zařízení

správce daně dne 13.3.2013, avšak podle potvrzení z tohoto zařízení bylo doručeno až dne 15.3.2013 cílovému správci daně. Podle správce daně se stalo původní podání vyúčtování daně za rok 2012 (podáno dne 13.3.2013) neúčinným, protože nebylo opatřeno zaručeným elektronickým podpisem a nebylo ani ve lhůtě 5 dnů potvrzeno. K potvrzení původního podání došlo pozdě, až dne 19.3.2013. Proto správce daně vyměřil žalobci pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 104 148 Kč. K potvrzení původního vyúčtování daně za rok 2012 došlo dne 19.3.2013, tedy dle správce daně až 6. den ode dne, kdy bylo správcem daně přijato původní vyúčtování daně za rok 2012, a proto nedošlo k účinnému podání vyúčtování předmětné daně.

[19] Správce daně vycházel z toho, že mu bylo doručeno vyúčtování daně za rok 2012 dne 13.3.2013 (datum přijetí podání na společné technické zařízení správců daně). Žalobce však namítal, že podle potvrzení, které obdržel e-mailovou zprávou ze společného technického zařízení, bylo podání doručeno příslušnému (cílovému) správci daně až dne 15.3.2013. Podle § 71 odst. 3 daňového řádu má účinky rovněž podání za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu, pokud je toto podání do 5 dnů potvrzeno. S ohledem na dikci posledně citovaného ustanovení, pokládal žalobce za stěžejní výklad pojmu „došlo správci daně“.

[20] Podle § 73 odst. 1 daňového řádu se podání činí u příslušného správce daně. Podle § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR, je příslušným správcem daně Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Sporné podání tedy mělo být doručeno Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I, jenž je příslušným správcem daně ve smyslu § 71 odst. 3 a § 73 odst. 1 daňového řádu. Pojem „došlo správci daně“ je nutné proto vykládat podle okamžiku, kdy podání došlo příslušnému správci daně. Podle potvrzení formou e-mailové zprávy ze společného technického zařízení správců daně došlo sporné podání příslušnému správci daně až dne 15.3.2013. Podle žalobce není možné zaměňovat okamžik přijetí podání na společné technické zařízení správců daně s okamžikem, kdy takové podání došlo příslušnému správci daně.

[21] Znění § 35 odst. 1 daňového řádu předpokládá několik možných způsobů podání a rozlišuje tyto způsoby podání pro zachování lhůt. Při využití poštovní přepravy a prostřednictvím společného technického zařízení pro více správců daně, je při podání lhůta zachována, i když podání ještě nedošlo příslušnému správci daně.

[22] Podle žalobce se § 73 odst. 2 daňového řádu zabývá pouze technickou formou zpracování obecně definovaného procesu podání a následnou distribucí příslušnému správci daně. Posledně citovanému ustanovení je však nadřazen § 73 odst. 1 daňového řádu, v němž je zakotvena obecná definice procesu podání, tedy že podání se činí u příslušného správce daně. Proto nelze dvě posledně citovaná ustanovení stavět na roveň. Z toho také vyplývá, že při posuzování data doručení podání nelze vycházet z podání na společné technické zařízení správců daně, protože jde jen o formu technického zpracování příslušného podání v rámci celkového procesu podání příslušnému správci daně formou datové zprávy. Krok doručení je realizován až skutečným doručením příslušnému správci daně, v daném případě tak až datem dle potvrzení obdrženého formou e-mailové zprávy ze společného technického zařízení správců daně. Podle této zprávy totiž bylo předmětné podání doručeno příslušnému správci daně až dne 15.3.2013.

[23] S odkazem na výše uvedené žalobce poukázal na nelogický výklad žalovaného, který konstatoval, že považuje datovou zprávu za došlou správci daně již podáním na společné technické zařízení. Přitom správce daně takovou zprávou fyzicky nedisponuje.

[24] Žalobce jako daňový subjekt dostává od společného technického zařízení pro více správců daně jednoznačné informace o přijetí datové zprávy na společné technické zařízení i o přijetí podání cílovým finančním úřadem. Takto nastavený systém komunikace vystihuje dikci § 71 odst. 3 daňového řádu. Podáním na společné technické zařízení může být splněna lhůta pro doručení daňového tvrzení, avšak 5denní lhůta ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu běží až od okamžiku, kdy datová zpráva došla správci daně – byla přijata cílovým finančním úřadem.

[25] Podání ve věci vyúčtování daně za rok 2012 bez uznávaného elektronického podání bylo doručeno příslušnému správci daně dne 15.3.2013 a následné potvrzení tohoto podání dne 19.3.2013 tak proběhlo v řádné 5denní lhůtě.

[26] Výklad správce daně i žalovaného je v rozporu s informacemi, které žalobce obdržel prostřednictvím e-mailové zprávy (potvrzení o doručení cílovému správci daně). Společné technické zařízení spravuje Ministerstvo financí. Daňový řád rozsáhle upravuje pouze doručení daňovému subjektu. „Doručením“ správci daně se zabývá jediné § 71 odst. 3 daňového řádu, jenž tento stav nazývá „došlo správci daně“. Toto „dojítí“ není v daňovém řádu definováno, proto v pochybnostech by mělo být postupováno ve prospěch žalobce. Daňový řád totiž řeší pouze doručení přímo správci daně, kdy je zřejmé, kdy mu podání došlo. V případě poštovní přepravy, datové schránky nebo elektronického podání na společné technické zařízení však daňový řád neupřesňuje, kdy podání správci daně došlo. Toto supluje § 35 odst. 1 daňového řádu tak, že lhůta je zachována, i když v okamžiku podání správce daně tímto podáním nedisponuje.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[27] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout. S argumentací žalobce se neztotožnil. Zpochybnil tvrzení žalobce, že dle potvrzení formou e-mailové zprávy bylo původní podání vyúčtování daně přijato cílovým úřadem až dne 15.3.2013. Podle žalovaného totiž vzhledem k informacím, které předmětný e-mail obsahuje, nelze najisto postavit, zda cílový správce daně obdržel předmětné podání dne 15.3.2013. Z přiložené písemnosti je seznatelné pouze datum, kdy na předem zvolenou e-mailovou adresu byla automaticky zaslána zpráva o doručení podání. Tato skutečnost není za žádných okolností způsobila ovlivnit konkrétní datum a čas přijetí podání na společné technické zařízení správců daně.

[28] Není žádného sporu o tom, že dle § 73 odst. 1 daňového řádu se podání činí u příslušného správce daně. Kvalifikovaný výklad této právní normy lze však provést pouze s přihlédnutím k dalším odstavcům tohoto ustanovení. K porozumění § 73 odst. 1 daňového řádu je nezbytné přihlédnout k odst. 2 téhož ustanovení („podání učiněné prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu se přijímá na technickém zařízení správce daně ...“). Pro bližší zpřesnění citované pasáže žalovaný odkázal na § 35 odst. 1 písm. c)

daňového řádu, z něhož je patrné, že technické zařízení může být společné pro více správců daně. V případě orgánů finanční správy je tímto aplikace EPO spravována Ministerstvem financí. Dotyčná aplikace je zveřejněna dle § 56 odst. 1 písm. b), resp. § 56 odst. 2 daňového řádu. Proto činí-li daňový subjekt podání prostřednictvím datové zprávy na určené společné technické zařízení správců daně, je dle § 73 odst. 3 daňového řádu přijetí podání následně potvrzeno automaticky generovanou zprávou, která kromě identifikace podání obsahuje i časové údaje o doručení datové zprávy bez elektronického podpisu. Podání je po vlastnoručním podepsání osobou oprávněnou povinen daňový subjekt doručit správci daně do 5 dnů, pokud ovšem nebylo podání opakováno způsobem dle § 71 odst. 1 daňového řádu. Jen takové podání má účinky podání ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu.

[29] S odkazem na výše uvedené nelze přisvědčit argumentaci žalobce, že žalovaný zaměňuje okamžik přijetí podání na společné technické zařízení s okamžikem, kdy podání došlo příslušnému správci daně. Žalovaný setrval na právním stanovisku, že v případě podání dle § 73 odst. 2 daňového řádu je nezbytné posuzovat „došlo správci daně“ k časovému momentu, kdy podání bylo doručeno na společné technické zařízení správců daně. Takový závěr podporuje i Potvrzení podání, které žalobce obdržel po úspěšném doručení datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu, a které v části D obsahovalo poučení, že tento e-tiskopis opatřený vlastnoručním podpisem je třeba doručit správci daně do 5 dnů od doručení datové zprávy správci daně. Dále byl v textu uveden den (13.3.2013), od něhož je počítána požadovaná lhůta tak, aby původní datová zpráva bez elektronického podpisu měla účinky podání dle § 71 odst. 3 daňového řádu. V uvedeném Potvrzení podání není nikde zmíněno datum 15.3.2013, a proto žalobcův odkaz na toto datum žalovaný označil za účelový.

[30] Jestliže je ve smyslu § 35 odst. 1 daňového řádu zachována lhůta okamžikem podání datové zprávy (adresované věcně a místně příslušnému správci daně) na společné technické zařízení, není racionálního důvodu neinterpretovat totožné datum, kdy byl úkon doručen na společné technické zařízení, jako počátek lhůty pro potvrzení předmětného podání dle § 71 odst. 3 daňového řádu. Pro nyní přezkoumávaný případ není možné aplikovat „zachování lhůty“ ve smyslu § 35 daňového řádu. Podle žalovaného se předmětné podání dostalo do dispoziční sféry příslušného správce daně již okamžikem, kdy bylo přijato na společném technickém zařízení správců daně, a to bez ohledu na to, že v daném momentu jím příslušný správce daně fyzicky nedisponuje. V tomto směru žalovaný odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2009, č.j. 5 Afs 48/2009-125. S ohledem na uvedené je tak potvrzení formou e-mailové zprávy doručené dne 15.3.2013 pouhým informativním sdělením.

[31] Žalobce zaměňuje možné účinky doručení podání, resp. počátek běhu prekluzivní lhůty dle § 71 odst. 3 daňového řádu, s okamžikem, od kterého příslušný správce daně fyzicky disponuje s podáním.

[32] Sousloví „došlo správci daně“ bylo jednoznačně objasněno v kontextu písemnosti Potvrzení podání, které jako jediné datum přijetí uvádí den 13.3.2013. Totožný závěr lze učinit ve smyslu výkladu § 73 daňového řádu. Pokud by bylo přisvědčeno argumentaci žalobce, nastaly by účinky doručení až po 2 dnech po provedení úkonu, pak by elektronický způsob doručování zcela postrádal smysl. Byl totiž nastaven proto, aby došlo ke zrychlení

celého procesu a nikoliv k zachování stejného časového úseku, který je třeba k doručení prostřednictvím poštovních služeb. Žalobci byla doručena písemnost Potvrzení podání, kterým bylo osvědčeno přijetí dotyčného podání spolu s další identifikací a pokyny pro další postup.

IV. Jednání před krajským soudem dne 28.6.2016

[33] Zástupce žalobce i zástupkyně žalovaného při jednání setrvali na dosavadní argumentaci.

[34] Žalobce prostřednictvím svého zástupce doplnil, že daňové subjekty se dosud seznamují s elektronizací daňové správy a zaměstnanci žalobce (mzdové účetní) jí rozumí jen zvolna. S doručováním daňovému subjektu nejsou problémy, zákon to poměrně detailně upravuje, avšak opačně, tedy doručování správci daně, spíše upraveno není. Za problematické označil společné technické zařízení pro více správců daně, které spravuje Ministerstvo financí a nachází se na nějaké webové stránce. Proto zástupce žalobce očekával, že se mu dostane potvrzení toho, že na společné technické zařízení pro více správců daně bylo doručeno. Následuje doručení tohoto podání cílovému správci daně a o tom opět dostává daňový subjekt potvrzení. Na základě uvedených skutečností se tak běžný daňový subjekt může domnívat, že jde o relevantní potvrzující informace. Také daňový řád vymezuje různé způsoby a prostředky doručení podání. V dané věci bylo nutno posoudit právě otázku ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu, tedy zda bylo do 5 dnů původní podání doloženo s elektronickým podpisem. S odkazem na výše uvedené se žalobce dovolával aplikace zásady „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“. Navíc připomněl, že žalobcem je nemocnice, která vždy své daňové povinnosti řádně plnila. Vedle toho správce daně obdržel od žalobce všechny rozhodné údaje a podklady – vyúčtování daně za rok 2012, jen bez zaručeného elektronického podpisu.

V. Posouzení věci soudem

[35] V souladu s § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), vyšel zdejší soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí prvostupňového správce daně, včetně řízení oběma rozhodnutím předcházející, přičemž shledal, že žaloba **je důvodná**.

[36] Žalobce obsáhle argumentoval proti závěrům správních orgánů o doručování na společné technické zařízení správců daně, když podle žalobce jde o více správců daně, což nemůže ještě představovat doručení podání k příslušnému správci daně ve smyslu § 73 odst. 1 daňového řádu.

[37] Krajský soud se však neztotožnil s argumentací žalobce a má jednoznačně za to, že podání je doručeno (příslušnému správci daně) okamžikem jeho doručení na společné technické zařízení správců daně. Takový závěr plně podporuje judikatura správních soudů, konkrétně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2009, č.j. 5 Afs 48/2009-118, z něhož plyne, že „Umožnil-li zákonodárce učinit podání způsobem, který umožňuje

doručení po dobu 24 hodin bez ohledu na to, zda se jedná o pracovní dobu, dobu po řádné pracovní době či o den pracovního klidu, je nutné učinit taková technická opatření, která zajistí, aby se takové podání dostalo neprodleně k tomu správnímu orgánu, kterému je adresováno. Je-li podání daňového subjektu odesláno na společné technické zařízení správců daně na zveřejněnou adresu a zároveň je tímto společným technickým zařízením potvrzeno jeho přijetí a je ověřena platnost k datové zprávě připojeného elektronického podpisu, je nutno mít za to, že elektronické podání bylo řádně učiněné, a to již okamžikem, kdy toto podání bylo na společném technickém zařízení přijato.“

[38] K výše citované judikatuře krajský soud pro úplnost doplňuje právní úpravu, kdy podle § 71 odst. 1 daňového řádu lze podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou - ad a) podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, ad b) odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo ad c) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky. Vedle toho 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 (§ 73 odst. 2 daňového řádu). Podle § 35 odst. 1 daňového řádu je lhůta zachována, je-li nejpozději poslední den lhůty - ad a) učiněn úkon u věcně a místně příslušného správce daně, ad b) podána poštovní zásilka u provozovatele poštovních služeb (adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně), ad c) podána datová zpráva (adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně na technické zařízení správce daně nebo na technické zařízení společné pro několik správců daně), ad d) podána datová zpráva do datové schránky věcně a místně příslušného správce daně.

[39] S ohledem na výše uvedené bylo v posuzované věci správci daně doručeno vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2012 dne 13.3.2013. V textu Potvrzení podání, jak je založeno ve správním spise, je totiž zcela jednoznačným způsobem uvedeno, že předmětné podání – vyúčtování daně za rok 2012 bylo správcem daně přijato pod č. 2994788 s datem a časem a přijetí dne 13.3.2013 ve 13:55:28 hod. Předmětné Potvrzení podání, které žalobce obdržel po úspěšném doručení datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu obsahovalo dále v části D. (závěr dokumentu) srozumitelné poučení: „Tento e-tiskopis, opatřený vlastnoručním podpisem, je třeba doručit správci daně do 5 dnů ode dne, kdy byla uvedena datová zpráva doručena správci daně (§ 71 odst. 3 daňového řádu)“. Vyúčtování daně za rok 2012 tedy bylo doručeno příslušnému správci daně (prostřednictvím společného technického zařízení správců daně) dne 13.3.2013 bez uznávaného elektronického podpisu, a aby disponovalo účinky podání v souladu s § 71 odst. 3 daňového řádu, muselo být do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně původní podání, potvrzeno nebo opakováno způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu (písemné podání, ústní podání do protokolu nebo podání datovou zprávou s uznávaným elektronickým podpisem nebo odeslanou prostřednictvím datové schránky anebo s ověřenou identitou podatele). Tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav.

[40] Ze správního spisu tedy bylo ověřeno doručení vyúčtování daně za rok 2012 správci daně dne 13.3.2013 (datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu) a včasné potvrzení tohoto podání (nebo jeho opakování se zaručeným elektronickým podpisem) mělo být učiněno ve lhůtě 5 dnů, tj. do 18.3.2013 (včetně). Za těchto okolností by mělo původní

podání účinky podání (§ 71 odst. 3 daňového řádu). Avšak žalobce tak v uvedené lhůtě neučinil a původní podání potvrdil (s podpisem oprávněné osoby Ing. K. D., ředitele žalobce) osobně na podatelně správce daně až dne 19.3.2013. Šlo o 6. den ode dne, kdy bylo správcem daně přijato původní vyúčtování daně za rok 2012. Jelikož potvrzení původního podání učinil žalobce pozdě (1 den po zákonem stanovené lhůtě), nedošlo k účinnému podání předmětného vyúčtování daně. Ve shodě s dikcí § 71 daňového řádu tak krajský soud potvrzuje závěry správce daně i žalovaného, že původní podání vyúčtování datovou zprávou bez elektronického podpisu dne 13.3.2013 nebylo včas v souladu se zákonnými podmínkami potvrzeno a nemělo tak účinky podání zamýšlené citovaným ustanovením. Přitom soud poukazuje na dikci § 71 odst. 3 in fine daňového řádu, podle něhož nelze tuto 5denní lhůtu prodloužit ani navrátit v předešlý stav.

[41] Při zachování výše provedených závěrů o doručení na společné technické zařízení správců daně soud ještě doplňuje, že e-mailová zpráva, potvrzující doručení původního podání ze dne 13.3.2013 správci daně, jenž byla žalobci doručena dne 15.3.2013, není potvrzením ve smyslu § 73 odst. 3 věty druhé daňového řádu, že by v uvedený den (15.3.2013) došlo k doručení vyúčtování daně za rok 2012 formou datové zprávy na technické zařízení správce daně. Jedná se pouze o automaticky vygenerovanou zprávu z aplikace ADIS, která má pouze informativní charakter o tom, že „podání bylo doručeno“, přitom nemá účinky zamýšlené žalobcem. Pokud žalobce podával vyúčtování daně za rok 2012 (bez zaručeného elektronického podpisu) datovou zprávou na technické zařízení správců daně, pak je přijetí tohoto podání potvrzeno tímto zařízením s uvedením časového údaje o přijetí této datové zprávy. Ze správního spisu vyplývá, že se tak v dané věci stalo a vedle č. podání 2994788 je u dokumentu potvrzeno i přijetí podání dne 13.3.2013 ve 13:55:28. Ve správním spise byl k uvedenému také nalezen dokument z aplikace ADIS s názvem „Zpracování písemností – souborů“, který potvrzuje u podání č. 2994788 shodné časové údaje odeslání (13.3.2013 ve 13:55:28). Lze však žalobci přisvědčit v tom, že obsah e-mailové zprávy ze dne 15.3.2013 s předmětem „Přijetí podání“ a informující o tom, že „podání č. 2994788 bylo přijato cílovým úřadem“, je pro laickou veřejnost matoucí. Textový obsah této e-mailové zprávy však podle názoru soudu nelze vyložit tak, že podání č. 2994788 bylo přesně v den 15.3.2013 v 11:07 přijato příslušným správcem daně, a to i s ohledem na výše provedené závěry.

[42] Z výše uvedených závěrů plyne, že v daném případě nebylo místo pro uplatnění zásady *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio pro reo* nebo *in dubio mitius*.

[43] Krajský soud však nemohl nepřihlídnout ke skutkovým okolnostem tohoto případu a k nesprávnému postupu správce daně. V dané věci bylo sporné vyúčtování daně za rok 2012 podáno poprvé (bez zaručeného elektronického podpisu) dne 13.3.2013, dne 19.3.2013 žalobce toto podání potvrdil (s podpisem oprávněné osoby) osobně na podatelně správce daně a teprve až dne 13.5.2013 byla doručena žalobci výzva správce daně k podání daňového tvrzení k předmětné dani (výzva ze dne 9.5.2013). Tímto byl žalobce vyzván k podání vyúčtování k předmětné dani v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení předmětné výzvy. Žalobce výzvě vyhověl a předmětné vyúčtování daně za rok 2012 zaslal správci daně formou datové zprávy se zaručeným elektronickým podpisem dne 16.5.2013 v 11:02:44 (viz správní spis – datum a čas přijetí podání uveden na dokumentu v části C.). Na základě tohoto podání stanovil žalobci správce daně k přímé úhradě daň z příjmů

fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2012 ve výši 20 829 529 Kč, jenž se neodchylovala od daně tvrzené žalobce v podaném vyúčtování daně (viz platební výměr správce daně ze dne 8.10.2013, č.j. 3272405/13/3001-25000-710992).

[44] K nastíněnému postupu ve věci zdejší soud uvádí, že sice z formálního hlediska nebyla žalobcem naplněna 5denní lhůta k potvrzení původního podání – vyúčtování daně za rok 2012 (bez zaručeného elektronického podpisu) ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu tak, že toto podání ze dne 13.3.2013 (bez elektronického podpisu) nemělo účinky podání, avšak správce daně při svém postupu zcela pominul následné podání žalobce ze dne 19.3.2016 a jakkoliv s ním nenaložil, nevyzval žalobce k vysvětlení či doplnění, příp. vady se nepokusil odstranit. Současně žalobce o vzniklé situaci, tedy o neúčinném podání vyúčtování daně za rok 2012 a jeho opožděném potvrzení ze dne 19.3.2016, jakkoliv neinformoval. Namísto naznačeného postupu správce daně vyčkával a teprve až v květnu 2013 vyzval žalobce k podání daňového tvrzení. Lze tak konstatovat, že vzniklou situaci zapříčinil správce daně a přitom porušil i základní zásady daňového řízení. Především šlo o zásadu uvedenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, podle níž správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy a používá jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. V této souvislosti soud konstatuje, že dle § 1 odst. 2 daňového řádu je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správce daně tak musí dbát, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Přitom základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné daňové tvrzení podané daňovým subjektem.

[45] Naznačeným postupem správce daně nedošlo k porušení pouze výše uvedené zásady daňového řízení, ale také zásada součinnosti a zásada poučovací zakotvené v § 6 odst. 2 daňového řádu, podle které daňový subjekt a správce daně vzájemně spolupracují, přičemž správce daně umožní daňovému subjektu uplatňovat jeho práva a je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné, poskytne mu přiměřené poučení o jeho právech a povinnostech (§ 6 odst. 3 daňového řádu). Vyčkávací postup správce daně neodpovídal ani zásadě vstřícnosti zakotvené v § 6 odst. 4 daňového řádu, podle které správce daně podle možností vychází daňovému subjektu vstříc. Lze poukázat též na porušení zásady uvedené v § 7 odst. 1 daňového řádu, podle které správce daně postupuje bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 2 daňového řádu tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady). Žalobce totiž měl ve smyslu § 38j odst. 5 ZDP povinnost podat správci daně předmětné vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za rok 2012 do 2 měsíců po uplynutí kalendářního roku, jelikož však vyúčtování podal elektronicky, byla lhůta pro jeho podání do 20.3.2013. Za této situace pokud by správce daně postupoval obezřetněji, bez průtahů a v souladu s výše citovanými zásadami a minimálním způsobem by reagoval na podání jemu doručené dne 19.3.2013, pak by mohl žalobce odstranit a napravit vady svého podání bez zaručeného elektronického podpisu mnohem dříve, než až dne 16.5.2013 po výzvě správce daně a teoreticky by mohl i lhůtu k podání vyúčtování předmětné daně do 20.3.2013 stihnout. U žalobce nešlo o situaci, kdy by daňové tvrzení nebylo podáno vůbec, a ani o případ, kdy by sice vyúčtování k dani za rok 2012 bylo dne 13.3.2013 podáno (bez zaručeného elektronického podpisu), ale následný pokus o potvrzení podání by chyběl. Šlo spíše o formální nedostatek podaného vyúčtování k dani za rok 2012 – bez zaručeného elektronického podpisu, který mohl být jednoduše i obratem napraven; obratem mohlo být případně podáno i nové vyúčtování daně

(obsah by byl shodný s původním podáním). Žalobce měl v úmyslu nedostatky v podpisu oprávněné osoby napravit, avšak učinil tak o den později, než v zákonné 5denní lhůtě. Nastalá situace rozhodně vyžadovala urychlenou aktivitu správce daně v duchu zásady součinnosti, vstřícnosti a zásady poučovací tak, aby byla šetřena práva žalobce. Správce daně však tyto zásady svým postupem nenaplnil. Naznačený postup správce daně byl tím spíše vyžadován, bylo-li důsledkem nekonání správce daně sankcionování žalobce ve smyslu § 250 daňového řádu.

[46] Obecným požadavkem na správní řízení v právním státě je povinnost správního orgánu informovat a poučit dotčené osoby takovým způsobem, aby nebyly poškozeny v důsledku neznalosti svých procesních práv, tzn. že správní orgán musí poučit dotčené osoby o případných nedostatcích jejich podání, jakož i o jejich právech a povinnostech v průběhu řízení.

[47] Správce daně měl za daných okolností žalobce o vzniklé situaci informovat a příslušným způsobem jej poučit tak, aby v důsledku neznalosti nebyl poškozen na svých právech. Měl jej případně vyzvat k případnému odstranění vady následného podání tak, aby jeho vyúčtování daně bylo účinně podáno. Správce daně je povinen postupovat v intencích jednotlivých daňových zásad, které se uplatňují při správě daní v úzké součinnosti s daňovým subjektem. Obecnou výzvu ve smyslu § 74 daňového řádu k odstranění vad podání správce daně vydává nejen, jde-li o vady, pro které není podání způsobilé k projednání, ale i tehdy, jde-li o vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Podání ze dne 19.3.2013 nepůsobilo účinky zamýšlené žalobcem v důsledku nesprávného výpočtu 5denní lhůty, resp. započetí běhu této lhůty, avšak správce daně s tímto podáním nijak nenaložil, přestože opožděnost podání rozpoznal. V důsledku toho pak byl žalobce sankcionován ve smyslu § 250 odst. 2, 6 daňového řádu, kdy mu správce daně platebním výměrem ze dne 16.10.2013, č.j. 3274172/13/3001-25000-710992, uložil pokutu ve výši 104 148 Kč za opožděné tvrzení daně.

VI. Závěr a náklady řízení

[48] S ohledem na shora uvedené nezbylo zdejšímu soudu, než zrušit žalobou napadené rozhodnutí jako nezákonné dle § 78 odst. 1 s.ř.s.

[49] V dalším řízení je žalovaný vázán shora uvedenými právními názory zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.)

[50] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Soud mu proto přiznal náhradu nákladů za zastoupení daňovým poradcem za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby, účast u jednání soudu) ve výši 3 x 3 100 Kč, a tři režijní paušály ve výši 3 x 300 Kč, tedy celkem 10 200 Kč podle § 7, § 7 odst. 4 písm. c), § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhl.č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

Protože žalobcův zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč, odpovídající dani, kterou je daňový poradce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 28. června 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu