



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **F plus H s. r. o.**, se sídlem Zborovská 856/49, 674 01 Třebíč, zastoupené Ing. J. R., daňovou poradkyní, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2008, č. j. 14299/07-1400-705046, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2010, č. j. 29 Ca 62/2008 - 85,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2400 Kč k rukám Ing. J. R., daňové poradkyně, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 3. 1. 2008, č. j. 14299/07-1400-705046, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči ze dne 14. 6. 2007, č. j. 81706/07/330911/3854, jímž správce daně podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), zamítl odvolání podané zástupkyní žalobkyně dne 24. 5. 2007, neboť bylo podáno po stanovené lhůtě. Uvedené odvolání směřovalo proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči ze dne 19. 12. 2005, č. j. 109370/05/330911/3854, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň silniční za zdaňovací období roku 2004 ve výši 25 337 Kč.

Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Brně; ten rozsudkem ze dne 25. 5. 2010, č. j. 29 Ca 62/2008 - 85, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2008 i jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči ze dne 14. 6. 2007 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění uvedl, že správce daně ani žalovaný nepostupovali v souladu se zákonem, když podání žalobkyně ze dne 24. 5. 2007 nazvané „doplnění odvolání“ neposoudili podle faktického obsahu, ale překvalifikovali ho na samostatné odvolání. Podle krajského soudu nemohly být o skutečném obsahu uvedeného procesního úkonu žalobkyně pochybnosti, které by bylo třeba odstranit interpretací. Správce daně nebyl oprávněn tomuto naprosto určitému a srozumitelnému právnímu úkonu přikládat jiný než žalobkyní sledovaný smysl, domýšlet obsah podání nebo z něho činit nevyplývající závěry.

Krajský soud dále konstatoval, že v posuzované věci je stěžejní posouzení otázky, zda podání žalobkyně ze dne 1. 2. 2006 učiněné na adresu podatelna@mfcz.cz obsahovalo zaručený elektronický podpis. Pokud by zaručený elektronický podpis obsahovalo, nemuselo být do tří dnů po odeslání opakováno písemně nebo ústně do protokolu (§ 21 odst. 5 daňového řádu). Krajský soud rovněž zdůraznil, že pokyny Ministerstva financí řady „D“ nejsou právním předpisem. Z pohledu teorie práva jsou pouze oficiálním výkladem práva, který je služebně závazný, přičemž takový výklad práva nikdy nemůže nahrazovat mezery v právní úpravě nebo suplovat potřebnou novelizaci určitého právního předpisu. Krajský soud dodal, že vnitřní předpis ministerstva (pokyn D-252) nemůže upravovat práva a povinnosti pracovně nepodřízených subjektů, nýbrž může toliko ukládat povinnosti osobám podléhajícím řídicí pravomoci toho, kdo vnitřní předpis vydal. Podání se zaručeným elektronickým podpisem ze své technické podstaty nemůže trpět nedostatkem podpisu a je tedy zcela nadbytečné, aby muselo být opakováno do tří dnů, jak je tomu u podání učiněných za použití jiných přenosových technik.

Z uvedených důvodů krajský soud žalobou napadená správní rozhodnutí zrušil pro vady řízení bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá faktickou oporu ve správním spisu. V řízení nebylo postaveno najisto, zda podání žalobkyně ze dne 1. 2. 2006 obsahovalo zaručený elektronický podpis či nikoli, a v návaznosti na to bylo podání žalobkyně ze dne 24. 5. 2007, označené jako doplnění odvolání ze dne 1. 2. 2006, po právní stránce nesprávně právně kvalifikováno.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítaje, že je dán důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení spatřuje stěžovatel v závěru krajského soudu, že není rozhodné, kterým společným technickým zařízením správce daně pro přijímání podání učiněných prostřednictvím datových zpráv je jím určené zařízení, ale že postačuje doručení na jinou elektronickou adresu, kde je správce daně schopen písemnost v elektronické podobě otevřít. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, že na této skutečnosti nemůže ničeho změnit ani pokyn D-252 vydaný Ministerstvem financí nebo uveřejnění společného technického zařízení správců daně podle § 34a daňového řádu.

Stěžovatel zdůraznil, že v době rozhodné pro posuzovaný případ byla podání v daňových věcech přijímána na společném technickém zařízení správců daně (§ 21 odst. 7 daňového řádu)

na adrese <http://adis.mfcr.cz/adis/jepo/index.html>. Uvedená adresa pro přijímání podání s daňovým obsahem byla zveřejněna podle ustanovení § 34a odst. 1 písm. b) daňového řádu a byla jedinou zveřejněnou elektronickou podatelnou pro podání s daňovým obsahem. Podání doručené na adresu podatelna@tre.br.mfcr.cz bylo emailovým podáním. Z podání ze dne 1. 2. 2006 doručeného na adresu podatelna@mfcz.cz, postoupeného správci daně, nevyplývalo, že bylo učiněno formou datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem. Za tohoto skutkového stavu správce daně posoudil podání ze dne 1. 2. 2006 jako podání učiněné za použití jiné přenosové techniky ve smyslu § 21 odst. 3 daňového řádu.

Závěrem stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008 - 105, z něhož vyplývá, že pokud daňový subjekt nepostupuje podle § 21 odst. 7 daňového řádu a nezašle datovou zprávu opatřenou zaručeným elektronickým podpisem na zveřejněnou adresu společného technického zařízení správců daně, není na takové podání možné hledět jako na elektronické podání se zaručeným elektronickým podpisem ve smyslu § 21 odst. 3 zákona; takové podání pak spadá pod rozsah neurčitého právního pojmu „*podání učiněné za použití jiných přenosových technik*“ a jako s takovým je s ním nutno nakládat v režimu § 21 odst. 5 daňového řádu. Výklad, který v napadeném rozsudku zvolil krajský soud, ve svém důsledku popírá smysl ustanovení § 34a ve spojení s § 21 odst. 7 daňového řádu. Dále stěžovatel jednoznačně odmítl závěr krajského soudu ohledně možných účinků řádně zveřejněného pokynu řady D.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že elektronické podání datové zprávy ze dne 1. 2. 2006 zasláné na elektronickou podatelnu správce daně podatelna@mfcz.cz bylo podáno řádně. Pouze pro informaci bylo předmětné podání zasláno jako datová zpráva také na příslušný finanční úřad na adresu podatelna@tre.br.mfcr.cz. Žalobkyni bylo známo, že příslušné úřady nemají k dispozici techniku, jež by zajistila potvrzení došlé datové zprávy. Tuto techniku mělo k dispozici Ministerstvo financí, resp. jeho elektronická podatelna, proto byla datová zpráva se zaručeným elektronickým podpisem podána na tuto adresu. Podle žalobkyně je požadavek stěžovatele opakovat řádné podání do tří dnů písemně ryze formální a nezákonný, bylo-li podání datovou zprávou podepsáno zaručeným elektronickým podpisem. Také z odborné literatury vyplývalo, že obecná podání, jež nemají předem danou strukturu (jako např. daňová přiznání), lze řádně podat na elektronické podatelny podatelna@mfcz.cz; zmíněná adresa byla v rozhodné době uváděna na internetových stránkách Ministerstva financí jako podatelna. Nadto žalobkyně finanční orgány žádala, aby byl proveden důkaz, zda podání ze dne 1. 2. 2006 bylo podepsáno zaručeným elektronickým podpisem. Tento důkaz však stěžovatel neprovedl a ani nezdůvodnil, proč tak neučinil.

Dále žalobkyně poukázala na skutečnost, že tehdejší Ministerstvo informatiky upozorňovalo Ministerstvo financí, že nepostupuje podle zákona, pokud podání daňových subjektů přijímá na adrese <http://adis.mfcr.cz/adis/jepo/index.html>, která nezaručí všechny náležitosti elektronické podatelny.

K výroku II., jímž krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení, žalobkyně uvedla, že náklady řízení byly soudem stanoveny nesprávně. Zástupkyně žalobkyně žádala o ústní jednání v dané věci. Krajský soud stanovil jednání na 23. 3. 2010. Následně zástupkyně požádala o

odročení jednání, jelikož uvedeného dne již byla předvolána na jiné soudní jednání. Krajský soud v Brně nařízené jednání zrušil, ale nové ústní jednání nenařídil, ani žalobkyni nevyzval, aby specifikovala náklady soudního řízení. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že byly učiněny čtyři úkony právní služby; má za to, že i žádost o odročení jednání či nahlížení do soudního spisu jsou úkonem právní služby. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti výroku I. zamítl jako nedůvodnou a ve vztahu k výroku II. věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Rozhodnutím Finančního úřadu v Třebíči ze dne 19. 12. 2005, č. j. 109370/05/330911/3854, správce daně vyměřil žalobkyni daň silniční za rok 2004 ve výši 25 337 Kč. Citované rozhodnutí bylo doručeno zástupkyni žalobkyně 2. 1. 2006. Dne 1. 2. 2006 podala zástupkyně žalobkyně proti shora citovanému rozhodnutí správce daně odvolání, které odeslala formou datové zprávy na adresy podatelna@tre.br.ds.mfcr.cz a podatelna@mfcr.cz. Přípisem ze dne 24. 5. 2007 zástupkyně žalobkyně podala „doplnění odvolání ze dne 1. 2. 2006“ formou datové zprávy na společné technické zařízení správců daně (srov. opis elektronického potvrzení podání podle § 21 odst. 7 daňového řádu z adresy <http://adis.mfcr.cz/adis/jepo/epo/potvrzeni.htm> založený na č. 1. 36 soudního spisu).

Rozhodnutím ze dne 14. 6. 2007, č. j. 81706/07/330911/3854, Finanční úřad v Třebíči zamítl odvolání žalobkyně ze dne 24. 5. 2007, neboť bylo podáno po stanovené lhůtě. Konstatoval, že podání ze dne 1. 2. 2006 nebylo v souladu s § 21 odst. 5 daňového řádu do tří dnů po odeslání opakováno písemně nebo ústně do protokolu, proto podání ze dne 24. 5. 2007 správce daně nemohl posoudit jako doplnění odvolání proti platebnímu výměru na daň silniční za rok 2004. Lhůta pro podání odvolání proti citovanému rozhodnutí uběhla 2. 2. 2006, proto správce daně podání ze dne 24. 5. 2007 podle § 47 odst. 2 písm. b) zamítl. Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 1. 2008, č. j. 14299/07-1400-705046, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně ze dne 14. 6. 2007.

Podle ustanovení § 11 zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů, *je v oblasti orgánů veřejné moci možné za účelem podpisu používat pouze zaručené elektronické podpisy a kvalifikované certifikáty vydávané akreditovanými poskytovateli certifikačních služeb (dále jen "uznávaný elektronický podpis")*. Zaručený elektronický podpis je informace v elektronické podobě, jejímž obsahem jsou digitální data, která podepisující osoba vytváří pomocí svého soukromého klíče a zajišťuje jimi integritu a nepopíratelnost původu podepsaných dat. Jde o bezpečnější formu elektronického podpisu, která svazuje podepsaný dokument s vlastníkem specifického šifrovacího klíče. Takový elektronický podpis umožňuje ověření, že odesílatel je skutečně tím, za koho se vydává, a že datová zpráva nebyla modifikována od doby svého podepsání. Zaručený

elektronický podpis je tak v současné době jedním z hlavních nástrojů identifikace a autentizace osob v prostředí internetu, přičemž identifikaci lze zjednodušeně vymezit jako zjištění identity subjektu, zatímco autentizaci jako ověření, že subjekt je tím, za koho se prostřednictvím této identity vydává (takto např. rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2009, č. j. 9 As 90/2008 - 70, publikovaný pod č. 2041/2010 Sb. NSS; srov. Smejkal, V. a kol.: Právo informačních a telekomunikačních systémů. 2. aktualizované a rozšířené vydání. C. H. Beck: Praha, 2004, s. 83 - 133).

Ustanovení § 11 odst. 3 zákona o elektronickém podpisu, ve znění účinném do 14. 4. 2010, stanoví, že *orgán veřejné moci přijímá a odesílá datové zprávy podle odstavce 1 prostřednictvím elektronické podatelny (odstavec 3)*. Z ustanovení § 2 písm. y) citovaného zákona pak vyplývá, že *elektronickou podatelnou je pracoviště orgánu veřejné moci určené pro příjem a odesílání datových zpráv*. Stanoví-li zákon orgánu veřejné moci povinnost přijímat datové zprávy prostřednictvím elektronické podatelny (§ 11 odst. 3 zákona o elektronickém podpisu), lze z citovaného ustanovení nepřímou dovodit rovněž povinnost odesílatelů datových zpráv směřovat svoje zprávy výhradně na elektronickou podatelnu orgánu veřejné moci, která je k tomu určena a která je schopna datové zprávy po technické stránce zpracovat [v této souvislosti lze zmínit kupř. způsob nakládání s příchozí datovou zprávou, u níž je zjištěn výskyt chybného formátu nebo počítačového programu, jež jsou způsobilé přivodit škodu na informačním systému nebo na informacích zpracovávaných orgánem veřejné moci (§ 2 odst. 2 vyhlášky Ministerstva informatiky č. 496/2004 Sb., o elektronických podatelnách)].

Povinnost orgánu veřejné moci zřídit a provozovat elektronickou podatelnu je dále specifikována nařízením vlády č. 495/2004 Sb., kterým se provádí zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů. Podle § 1 odst. 1 písm. a) citovaného nařízení orgány veřejné moci k zajištění postupů uplatňovaných při přijímání a odesílání datových zpráv prostřednictvím elektronické podatelny mj. provozují jednu nebo více elektronických podatelen. Přijatá datová zpráva je pak považována za doručenou orgánu veřejné moci, pokud je dostupná elektronické podatelně provozované podle zvláštního právního předpisu (§ 2 odst. 1 vyhlášky č. 496/2004 Sb.). Z uvedených důvodů lze uzavřít, že aby bylo podání v elektronické podobě podepsané zaručeným elektronickým podpisem zaslané orgánu veřejné moci perfektní, musí být učiněno pouze prostřednictvím elektronické podatelny.

Uvedený závěr je v souladu též s ustálenou judikaturou zdejšího soudu, která již vyložila otázku, zda podání e-mailem na jinou elektronickou adresu, než adresu elektronické podatelny, je řádným podáním, je-li opatřeno elektronickým podpisem. Se zřetelem ke smyslu dané úpravy a Směrnici Evropského parlamentu a Rady 1999/93/ES ze dne 13. prosince 1999 o zásadách Společenství pro elektronické podpisy judikatura dovodila, že *„právní předpisy (...) datové zprávy směřují do elektronické podatelny, která je k tomu určena a která je schopna je po technické stránce zpracovat. (...) k tomu, aby se jednalo o datovou zprávu, zákon předpokládá i doručení elektronické podatelně. Předpokládá-li zákon podání datové zprávy se zaručeným elektronickým podpisem pouze na elektronickou podatelnu, jejíž existence a dostupnost byla řádně zveřejněna, pak jen zpráva této elektronické podatelně zaslaná 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 techniky. Takové podání k tomu, aby bylo považováno za doručené, musí být písemně nebo protokolárně opakováno“* (rozsudek ze dne 11. 5. 2010, č. j. 2 Afs 6/2010 - 105; poprvé obdobně již rozsudek ze dne 23. 10. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008 - 105, nebo ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs

48/2009 - 118 a č. j. 5 Afs 61/2009 - 130; všechna citovaná rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz).

Uvedené závěry jsou rovněž v souladu se záměrem zákonodárce. Jak vyplývá z důvodové zprávy k novele zákona o elektronickém podpisu ze dne 11. 11. 2003, přijaté jako zákon č. 440/2004 Sb. (sněmovní tisk č. 507/0, volební období 2002-2006, dostupné na digitální repozitáři Poslanecké sněmovny www.psp.cz), důvodem právě uvedených závěrů je to, že *„[d]atové zprávy přijímané a odesílané orgánem veřejné moci podle [§ 11 odst. 1 zákona o elektronickém podpisu] je nutné adekvátním způsobem zpracovávat. Za tímto účelem je k zajištění správného používání elektronických podpisů v těchto orgánech možné použít pouze příslušná pracoviště - elektronické podatelny.“*

Daňový řád v ustanovení § 21 upravuje zahájení řízení a stanoví náležitosti a způsoby podání v daňových věcech. Z ustanovení § 21 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 3. 2006, vyplývá, že *jiná podání v daňových věcech, jako jsou oznámení, žádosti, návrhy, námítky, odvolání apod., lze učinit buď písemně nebo ústně do protokolu nebo prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem či za použití jiných přenosových technik (dálnopis, telefax apod.).* Podle pátého odstavce citovaného ustanovení *musí být podání učiněné telegraficky či za použití jiných přenosových technik do tří dnů po odeslání opakováno písemně nebo ústně do protokolu. Má-li takové podání všechny ostatní předepsané náležitosti, může být nedostatek vlastnoručního podpisu odstraněn v téže lhůtě projevem souhlasu písemně nebo ústně do protokolu. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav. To neplatí, pokud je podání učiněno za použití datové zprávy nebo jiného technického prostředku a má náležitosti daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování, pokud dojde současně k zaplacení v něm vyčíslené daně.* Z § 21 odst. 7 zákona vyplývá, že *podání se činí u místně příslušného správce daně a na požádání musí být přijetí podání potvrzeno. Podání učiněné prostřednictvím datové zprávy se přijímá na společném technickém zařízení správců daně na adresu zveřejněnou správcem daně anebo na technickém nosiči dat, jehož formu zveřejní správce daně. Přijetí podání učiněného prostřednictvím datové zprávy na společném technickém zařízení správců daně se potvrzuje tímto technickým zařízením rovněž prostřednictvím datové zprávy s identifikací technického zařízení, na kterém bylo podání přijato, včetně uvedení časového údaje o přijetí.*

Nejvyšší správní soud uvádí, že právní otázkou elektronické komunikace daňového subjektu se správcem daně se zdejší soud komplexně zabýval již ve stěžovatелеm zmiňovaném rozsudku ze dne 23. 10. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008 - 105, dostupném na www.nssoud.cz. Vyslovil v něm závazný právní názor, že *„[j]ako zásadní je zde nutno shledat skutečnost, že podle § 21 odst. 7 se elektronické podání (podání učiněné prostřednictvím datové zprávy) přijímá na společném technickém zařízení správců daně na adresu zveřejněnou správcem daně. Toto zařízení zajišťovalo (a i v současnosti stále zajišťuje) funkci elektronické podatelny pro všechny územní finanční orgány, a jeho zveřejněná (...) adresa je <http://adis.mfcr.cz/adis/jepo/hlavni.htm>. Jestliže tedy žalobce nepostupoval podle § 21 odst. 7 daňového řádu a datovou zprávu opatřenou zaručeným elektronickým podpisem obsahující jeho odvolání nezaslal na zveřejněnou adresu společného technického zařízení správců daně, není z právního hlediska možné na takové podání hledět jako na elektronické podání se zaručeným elektronickým podpisem ve smyslu § 21 odst. 3 daňového řádu. Takové podání pak zcela nepochybně spadá pod rozsah neurčitěho právního pojmu „podání učiněné za použití jiných přenosových technik“ [byť zajisté lze souhlasit se žalobcem, že technická podstata v zákoně příkladmo vyjmenovaných přenosových technik (dálnopis, telefax) nese v porovnání s elektronickým podáním stopy tzv. morální zastaralosti, což však na podstatě věci nic nemění] a jako s takovým je s ním nutno nakládat v režimu*

§ 21 odst. 5 daňového řádu.“ Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku rovněž konstatoval, že za popsanych okolností není na místě aplikace ustanovení § 21 odst. 8 daňového řádu: „*Toto ustanovení slouží k odstraňování vad, pro něž není podání způsobilé k projednání, tedy k odstranění vad obsahových. Logicky je tak lze použít pouze v případě, kdy je postaveno najisto, že zde nějaké podání formálně existuje. V dané věci žalobce své podání způsobem stanoveným v § 21 odst. 5 daňového řádu nedoplnil, bylo proto na něj pohlíženo, jako by je neučinil. Lze dodat, že obdobný mechanismus obsahují i jiné procesní předpisy (např. § 37 správního řádu, § 37 odst. 2 s. ř. s. či § 42 odst. 3 o. s. ř.).*“

Shora citované závěry však v nyní posuzovaném případě nelze aplikovat bez dalšího, neboť z dosud zjištěného skutkového stavu není možné konstatovat, zda bylo učiněno perfektní elektronické podání či nikoliv. Není však sporu o tom, že podání ze dne 1. 2. 2006 bylo zasláno na elektronickou podatelnu. Oproti tomu v rozsudku č. j. 1 Ans 8/2008 - 105 Nejvyšší správní soud posuzoval případ, kdy datová zpráva nebyla učiněna na elektronickou podatelnu; nebylo tedy učiněno perfektní elektronické podání. Stěžovatel ve zmiňovaném rozsudku podal své podání elektronicky se zaručeným elektronickým podpisem, ovšem nezaslal jej na adresu elektronické podatelny správce daně, nýbrž na emailovou adresu Finančního úřadu Ostrava 2. Na takové podání pak správce daně nemohl nahlížet jako na datovou zprávu se zaručeným elektronickým podpisem srovnatelnou s podáním v papírové formě, nýbrž jako na podání učiněné za použití jiných přenosových technik, jež je třeba do tří dnů doplnit.

Jak již Nejvyšší správní soud výše uvedl, povinnost odesílatelů datových zpráv směřovat tyto zprávy na elektronickou podatelnu orgánu veřejné moci obecně vyplývá z § 11 odst. 3 zákona o elektronickém podpisu. Pro oblast daňové správy daňový řád v § 21 odst. 7 speciálně stanoví povinnost daňových subjektů činit svá podání prostřednictvím datové zprávy na společné technické zařízení správců daně, jež je elektronickou podatelnou. Zároveň však citované ustanovení neupravuje žádný zvláštní postup, resp. nepříznivé následky pro daňový subjekt, pro případ nedodržení předepsaného způsobu podání (kupř. nestanoví, že podání učiněné prostřednictvím datové zprávy je účinné pouze tehdy, je-li doručeno konkrétní elektronické podatelně).

V tomto ohledu vycházel Nejvyšší správní soud především z judikatury Ústavního soudu, z níž vyplývá, že smyslem všech právních předpisů souvisejících s elektronickou komunikací je „*usnadnit doručování podání prostřednictvím elektronické komunikace tak, aby byla v co největší míře zajištěna rovnost elektronických podání s podáními v písemné podobě na papíře*“ [nález sp. zn. IV. ÚS 319/05 ze dne 24. 4. 2006 (N 89/41 SbNU 141), obdobně např. nález sp. zn. III. ÚS 455/06 ze dne 27. 11. 2008 (N 205/51 SbNU 565) nebo nález sp. zn. II. ÚS 217/06 ze dne 7. 1. 2009 (N 2/52 SbNU 9)], resp. „*zajistit, aby datové zprávy nebyly diskriminovány, tj. že nesmí existovat rozpor v zacházení mezi datovými zprávami a dokumenty na papíře a dále, že zaručený elektronický podpis představuje ekvivalent ověřeného podpisu na papíru a využívá takových elektronických postupů, které umožňují jednoznačnou identifikaci a autentizaci osoby, která podpis vytvořila*“ [nález sp. zn. I. ÚS 1180/08 ze dne 31. 3. 2009 (N 78/52 SbNU 735)].

Ústavním soudem formulovaný princip nediskriminace datových zpráv (elektronických podání se zaručeným elektronickým podpisem) je nutné respektovat i v posuzovaném případě. Ze správního spisu vyplynulo, že odvolání ze dne 1. 2. 2006 bylo učiněno na elektronickou podatelnu Ministerstva financí (podatelna@mfcrcz); nebylo ovšem postaveno na jisto, zda podání bylo opatřeno zaručeným elektronickým podpisem či nikoliv. Vzhledem ke skutečnosti,

že Ministerstvo financí je správcem daně [§ 11 písm. b) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů], je třeba dospět k závěru, že na úseku správy daní vedle sebe existovaly (a v současné době stále existují) dvě elektronické podatelny, a to elektronická podatelna Ministerstva financí (podatelna@mfcz.cz), určená pro příjem datových zpráv doručovaných Ministerstvu financí, a společné technické zařízení správců daně (<http://adis.mfcz.cz/adis/jepo/index.html>), určené pro příjem podání v daňových věcech.

Orgány veřejné moci jsou oprávněny zřídit si více elektronických podatelen [§ 1 odst. 1 písm. a) nařízení vlády č. 495/2004 Sb.] a u každé z nich si zvolit, pro příjem jakých datových zpráv budou určeny [§ 3 odst. 1 písm. a) citovaného nařízení]. Citovanou právní úpravu ovšem nelze vykládat k tíži účastníka a penalizovat ho určitým způsobem za to, že své podání zašle na jinou elektronickou podatelnu, než která je pro příjem datových zpráv daného obsahu určena. Je na správním orgánu, aby si vnitřním organizačním předpisem upravil postup, jak s takovou datovou zprávou doručitou na nepřislušnou elektronickou podatelnu, nakládat. Pokud by podání stěžovatelky učiněné na elektronickou podatelnu Ministerstva financí bylo učiněno se zaručeným elektronickým podpisem, jednalo by se o „perfektní podání“, s nímž by bylo třeba nakládat obdobně jako s podáním v papírové formě doručeným místně nepřislušnému správci daně.

Podle § 22 daňového řádu *není-li správce daně, jemuž bylo podání v daňové věci doručeno příslušný k projednání věci a k rozhodnutí, je povinen podání neprodleně postoupit příslušnému správci daně a uvědomit o tom odesílatele. Byla-li podáním lhůta dodržena, považuje se za zachovanou i u správce daně, kterému věc byla postoupena.* Vycházejí z principu rovného zacházení podání elektronických a podání na papíře, nelze připustit, aby elektronická podání se zaručeným elektronickým podpisem měla přísnější standard zacházení, než podání učiněná v papírové formě. Bylo-li elektronické podání se zaručeným podpisem učiněno na elektronickou podatelnu správce daně, jež není určena pro vyřizování uvedených druhů podání, je nutné v intencích § 22 daňového řádu takové podání postoupit příslušnému správci daně s účinkem zachování lhůty, bez nutnosti opakovat jej do tří dnů podle § 21 odst. 5 daňového řádu.

Krajský soud zrušil rozhodnutí finančních orgánů z důvodu, že v průběhu řízení před správcem daně došlo k závažnému procesnímu pochybení, neboť nebylo postaveno najisto, zda podání ze dne 1. 2. 2006 bylo opatřeno zaručeným elektronickým podpisem či nikoliv. Nejvyšší správní soud jeho závěry doplnil (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz) v tom smyslu, že aby bylo elektronické podání perfektním, musí být podepsáno zaručeným elektronickým podpisem a musí být učiněno na elektronickou podatelnu správce daně; jedině takové podání pak není nutné opakovat ve smyslu § 21 odst. 5 daňového řádu.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále vznesl obecnou námitku proti závěru krajského soudu ohledně možných právních účinků řádně zveřejněných pokynů řady D vydávaných Ministerstvem financí. K této námitce zdejší soud toliko v obecné rovině konstatuje, že lze souhlasit se závěrem krajského soudu, že zmíněné D-pokyny mohou ukládat povinnosti toliko pracovně podřízeným subjektům, resp. působí především ve vztahu mezi ústředním orgánem státní správy a finančními orgány (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 72/2009 - 180, dostupný na www.nssoud.cz).

Žalovaný tedy se svými námitkami neuspěl; Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně dosáhla v řízení o kasační stížnosti plného úspěchu, a proto má podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení byly stanoveny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v tomto případě za jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 11. 9. 2010, a náhrady hotových výdajů, ve výši 1 x 2100 Kč a 1 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], tedy celkem 2400 Kč. Vzhledem k tomu, že daňová poradkyně zastupovala žalobkyni již v řízení před krajským soudem, který jí náhradu nákladů řízení za převzetí a přípravu zastoupení přiznal, Nejvyšší správní soud jí za tento úkon právní služby náhradu nákladů nepřiznal. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. prosince 2010

JUDr. Marie
Žiškova
předsedkyně senátu