



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. Č.**, zastoupený JUDr. Tomášem Těmínem, Ph.D., advokátem se sídlem Karlovo náměstí 28, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2018, č. j. 26402/18/5100-31461-702147, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 15. 5. 2019, č. j. 59 Af 27/2018 – 37,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 15. 5. 2019, č. j. 59 Af 27/2018 – 37, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 6. 2018, č. j. 26402/18/5100-31461-702147, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Tomáše Těmína, Ph.D., na náhradě nákladů řízení 20 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) svým rozhodnutím ze dne 21. 8. 2017, č. j. 1184696/17/2602-70462-506983, vyměřil žalobci pokutu za opožděné tvrzení daně. Proti tomuto platebnímu výměru, doručenému žalobci dne 4. 9. 2017, podal žalobce dne 21. 9. 2017 odvolání (dále jen „odvolání proti platebnímu výměru“), které následně dne 5. 10. 2017 doplnil. Obě podání učinil jménem žalobce jeho zástupce, a to na e-mailovou adresu podatelny 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.

[2] Správce daně rozhodnutím ze dne 24. 10. 2017 (č. j. 1330065/17/2602-70050-505342) zamítl odvolání žalobce jako opožděné a zastavil odvolací řízení. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru 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) a osobou k tomu neoprávněnou. Podle § 71 odst. 3 ve spojení s § 56 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), 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.

[3] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně. Dospěl k 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.

[4] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil u Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci, který svým v záhlaví uvedeným rozsudkem jeho žalobu zamítl (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“). Konstatoval, že z § 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 přijímá datové zprávy, je adresa „http://www.daneelektronicky.cz.“ Pokud bylo

pokračování

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.

[5] Žalobce se podle krajského soudu mylí, pokud e-mailovou adresu „podatelna2602@fs.mfcr.cz“ vnímá jako další elektronickou adresu elektronické podatelny správce daně, na níž 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 umožňující 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, bez dalšího neznamena, že jde o „elektronickou podatelnu“, jak uvádí žalobce, a že lze na tuto e-mailovou adresu učinit 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 ponechává konkrétní určení elektronické adresy pro datové zprávy (elektronická podání) na správci daně v rámci jeho informační povinnosti.

[6] Krajský soud uzavřel, že argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí je zavádějící, neboť v něm chybí 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 podle § 71 odst. 3 daňového řádu (které je nutno potvrdit 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. Vypuštění textu „*nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout*“ z § 71 odst. 3 daňového řádu podle krajského soudu bez dalšího neznamena, 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. Přes toto dílčí pochybení žalovaného při výkladu dotčených ustanovení daňového řádu však krajský soud neshledal důvod napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušit, neboť doplnění argumentace žalovaným by nepřineslo pro žalobce jiný výsledek a žalobcovy argumenty soud nepovažoval za opodstatněné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti namítá, že napadený rozsudek je nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)].

[8] Stěžovatel má předně za to, že jelikož jeho odvolání proti platebnímu výměru ze dne 21. 9. 2017 obsahovalo uznávaný elektronický podpis jeho zástupce, 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. Daňový řád v případě podání prostřednictvím datové zprávy rozeznává pouze datové zprávy podle § 71 odst. 1 písm. a), písm. b), a podle § 71 odst. 3 daňového řádu.

[9] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně interpretoval § 71 odst. 3 ve spojení s § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu, jelikož daňový řád již nadále nezná způsob podání datovou zprávou odeslanou za použití jiných přenosových technik. V případě jeho podání ze dne 21. 9. 2017 (e-mail zasláný na e-mailovou adresu „podatelna2602@fs.mfcr.cz“) se muselo jednat o datovou zprávu ve smyslu § 71 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jelikož toto podání obsahovalo uznávaný elektronický podpis; nejednalo se o datovou zprávu podle § 71 odst. 1 písm. b) ani podle § 71 odst. 3 daňového řádu, přičemž daňový řád žádný další druh datové zprávy neupravuje. Stěžovatel tedy podal datovou zprávu, která nemusela být podle § 71 odst. 3 daňového řádu opakována. Ustanovení § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu může dopadat pouze na datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu.

[10] Stěžovatel rovněž namítá, že krajský soud posoudil v rozporu se zákonem otázku, kam může být datová zpráva podána. Z § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu plyne pouze to, že 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. Z tohoto ustanovení však nevyplývá, že by mohl správce daně dále zřizovat různé druhy podatelen, tj. podatelnu pro podání v daňových záležitostech a podatelnu pro ostatní podání či pro neformální styk. Pro závěr krajského soudu, že jediná správná podatelna je prostřednictvím stránky „www.daneelektronicky.cz“, neexistuje zákonný podklad. E-mailová adresa „podatelna2602@fs.mfcr.cz“ byla správcem daně zveřejněna, přičemž toto zveřejnění má pouze informativní, nikoliv konstitutivní charakter. Případné nezveřejnění adresy podatelny nemá vliv na otázku jejího vzniku a existence. Judikaturu, na niž krajský soud v napadeném rozsudku odkazoval, označil stěžovatel za nepřiléhavou.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se v plném rozsahu ztotožňuje. E-mailová zpráva podle něj není datovou zprávou spadající pod ustanovení § 71 odst. 1 či § 71 odst. 3 daňového řádu, nýbrž datovou zprávou odeslanou za použití tzv. jiných technických prostředků, jimiž lze učinit podání, ve smyslu § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Datová zpráva – e-mail – zasláná s využitím dálkového přístupu na e-mailovou adresu správce daně nemůže být nikdy datovou zprávou ve smyslu § 71 odst. 1 nebo § 71 odst. 3 daňového řádu, neboť taková datová zpráva nebyla odeslána na technické zařízení správce daně (tím je pouze elektronická podatelna na adrese „www.daneelektronicky.cz“) ani prostřednictvím datové schránky, jak zákon výslovně požaduje v § 73 odst. 2 daňového řádu.

[12] Skutečnost, zda e-mail zasláný na e-mailovou adresu správce daně obsahoval uznávaný elektronický podpis, či nikoliv, je podle žalovaného irelevantní, neboť pro závěr,

pokračování

že e-mail představuje podání učiněné prostřednictvím tzv. „jiných technických prostředků“, je rozhodné pouze to, že se jedná o datovou zprávu, která nebyla odeslána s využitím dálkového přístupu žádným ze způsobů předpokládaných zákonem v § 73 odst. 2 daňového řádu. Z této koncepce ustálené vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu citovaná krajským soudem v bodech 31. a 32. napadeného rozsudku, ve které Nejvyšší správní soud opakovaně vyslovil, že e-mail, byť elektronicky podepsán, je podáním učiněným za použití tzv. „jiných přenosových technik“, jelikož se nejedná o datovou zprávu odeslanou na řádně zveřejněnou elektronickou podatelnu správce daně. V nyní posuzovaném případě správce daně v souladu s § 56 daňového řádu určil a zveřejnil, že podání prostřednictvím jiných technických prostředků nejsou vůbec přípustná (srov. https://www.financnisprava.cz/assets/PAPR/dokument/priloha/252086_3460481_20170628110118.pdf). Podání stěžovatele ze dne 21. 9. 2017 proto nemohlo vyvolat stěžovatelem zamýšlené účinky pro daňové řízení, jelikož možnost činit podání v daňových věcech prostřednictvím jiných technických prostředků byla zcela vyloučena.

[13] Samotné uvedení e-mailové adresy správce daně na webových stránkách Finanční správy České republiky nepředstavuje podle žalovaného zákonem předvídaný způsob určení a zveřejnění elektronické adresy podatelny správce daně. E-mailová adresa „podatelna2602@fs.mfcr.cz“ proto není další elektronickou adresou podatelny ve smyslu § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jak se domnívá stěžovatel, nýbrž pouze e-mailovou adresou správce daně umožňující kontaktovat správce daně e-mailem například v rámci neformálního styku mezi daňovým subjektem a správcem daně, případně pro účely podání v jiných než daňových věcech. Žalovaný nesouhlasí s názorem stěžovatele, že by zveřejnění informací správcem daně podle § 56 odst. 1 daňového řádu mělo vždy pouze a jen informativní charakter. Zákon tímto ustanovením ukládá správci daně povinnost nejen zveřejnit, ale současně i určit skutečnosti v něm vymezené.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Spornou otázkou v daném případě je, zda odvolání proti platebnímu výměru, které stěžovatel doručil prostřednictvím e-mailu s uznávaným elektronickým podpisem na adresu elektronické pošty správce daně „podatelna2602@fs.mfcr.cz“, zveřejněné na webových stránkách Finanční správy České republiky, je kvalifikovaným podáním ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu, které vyvolává zamýšlené právní účinky bez dalšího.

[17] Nejvyšší správní soud předepisuje, že na předmětnou problematiku je nezbytné nahlížet ve dvou rovinách – zaprvé jakými prostředky je možné podání vůči správci daně učinit a za druhé za jakých podmínek je správce daně povinen takové podání posoudit jako účinné (kvalifikované).

[18] Podle § 71 odst. 1 daňového řádu, který je pro tuto věc třeba aplikovat ve znění účinném v době provedení sporného procesního úkonu (tj. od 1. 7. 2017), lze podání „[...] 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.“

[19] Podle § 71 odst. 3 daňového řádu má účinky podání „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.“

[20] Podle § 73 odst. 2 daňového řádu „Podání, které je učiněno prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu, se přijímá na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně.“

[21] 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“ a podle písm. c) téhož ustanovení 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.“

[22] Pro posouzení sporné otázky je v první řadě nezbytné vyjasnit význam pojmu „datová zpráva“, který daňový řád užívá. Tento pojem vychází z definice v § 2 písm. d) zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, a představuje „elektronická data, která lze přenášet prostředky pro elektronickou komunikaci a uchovávat na technických nosičích dat, používaných při zpracování a přenosu dat elektronickou formou, jakož i data uložená na technických nosičích ve formě datového souboru“. E-mailová zpráva se pod tuto širokou definici podřazuje. Ačkoliv byl zákon č. 227/2000 Sb. k 19. 9. 2016 zrušen a nahrazen zákonem č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce (dále jen „zákon č. 297/2016 Sb.“), který již s pojmem „datová zpráva“ výslovně neoperuje, je podle Nejvyššího správního soudu nadále nezbytné vnímat tento pojem ve stejných souvislostech, v nichž byl v daňovém řádu zaveden a užíván za účinnosti předchozí úpravy. Pod „datovými zprávami“ ve smyslu § 71 daňového řádu se proto musí rozumět všechny formy datových zpráv, včetně e-mailů a zpráv doručovaných prostřednictvím datových schránek (srov. § 19 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů).

[23] Aby bylo podání učiněné datovou zprávou účinné, musí být podepsáno způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu [71 odst. 1 písm. a) daňového řádu], nebo musí být identita jejího podatele ověřena způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky [71 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Pokud podatel nepodepíše své podání způsobem, s nímž jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, bude takové podání účinné pouze tehdy, pokud je podatel jedním ze dvou výše uvedených způsobů uvedených v 71 odst. 1 daňového řádu potvrdí do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně [71 odst. 3 daňového řádu]. Jaké formy elektronického podpisu mají účinky vlastnoručního podpisu, vyplývá z § 6 zákona č. 297/2016 Sb., který stanoví, že „[k] podepisování elektronickým podpisem lze použít pouze uznávaný elektronický podpis,

pokračování

podepisuje-li se elektronický dokument, kterým se právně jedná vůči veřejnoprávnímu podepisujícímu nebo jiné osobě v souvislosti s výkonem jejich působnosti,“ přičemž „[u]znávaným elektronickým podpisem se rozumí zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu pro elektronický podpis nebo kvalifikovaný elektronický podpis.“

[24] Vedle výše citované úpravy obsažené v daňovém řádu jsou pro danou věc relevantní obecná pravidla pro příjem podání v podatelně, která v rozhodné době upravovaly zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, ve znění do 23. 4. 2019 (dále jen „zákon o archivnictví“), a prováděcí vyhláška č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby, ve znění do 31. 3. 2019 (dále jen „vyhláška č. 259/2012 Sb.“). Tato obecná úprava se aplikuje i na správce daně, neboť finanční úřady jsou jako organizační složky státu veřejnoprávními původci [srov. § 3 odst. 1 písm. a) zákona o archivnictví ve spojení s § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky], kteří jsou povinni z pozice tzv. „určeného původce“ vykonávat spisovou službu podle § 63 odst. 1 písm. a) zákona o archivnictví.

[25] Ustanovení § 2 odst. 1 vyhlášky č. 259/2012 Sb. stanoví, že veřejnoprávní původce má povinnost přijímat doručené dokumenty v podatelně.

[26] Podle § 2 odst. 2 vyhlášky č. 259/2012 Sb. je veřejnoprávní původce povinen vybavit podatelnu „[...] zařízením umožňujícím příjem datových zpráv doručovaných na elektronické adresy podatelny zveřejněné podle odstavce 3 písm. c), doručovaných na přenosných technických nosičích dat zveřejněných podle odstavce 3 písm. g), doručovaných prostřednictvím datové schránky podle odstavce 3 písm. d), má-li ji veřejnoprávní původce zřízenou a zpřístupněnou, a doručovaných jinými prostředky elektronické komunikace, pokud je veřejnoprávní původce připouští. [...]“ Podle odst. 3 téhož ustanovení má veřejnoprávní původce povinnost zveřejnit na své úřední desce, a nezřizuje-li ji, na svých internetových stránkách, informace o provozu podatelny a o podmínkách přijímání dokumentů s tím, že podle písm. c) má povinnost zveřejnit rovněž elektronickou adresu podatelny, kterou se výslovně rozumí adresa elektronické pošty.

[27] Z výše citovaných ustanovení vyhlášky č. 259/2012 Sb. tak jednoznačně vyplývá povinnost správce daně přijímat doručené dokumenty mimo jiné i prostřednictvím elektronické adresy (e-mailu) podatelny, kterou správce daně musí zveřejnit na své úřední desce, a nezřizuje-li ji, na svých internetových stránkách. Povinnost zveřejnění e-mailové adresy podatelny správce daně na jeho úřední desce, resp. na internetových stránkách, přitom může mít s ohledem na výslovnou povinnost správce daně vybavit svou podatelnu zařízením umožňujícím příjem dokumentů na této e-mailové adrese [§ 2 odst. 2 vyhlášky č. 259/2012 Sb.] již toliko informativní, nikoliv konstitutivní charakter.

[28] Výše citovaná ustanovení daňového řádu přitom nejsou s touto obecnou úpravou týkající se přijímání dokumentů prostřednictvím podatelny správce daně v rozporu, pouze detailněji stanoví podmínky ve vztahu k účinkům přijatých podání pro účely daňového řízení.

[29] Ohledně podání učiněného prostřednictvím datové zprávy, pod níž je nutné rozumět rovněž elektronickou poštu – e-mail (srov. odstavce [22] tohoto rozsudku), je v jeho § 73 odst. 2 stanoveno, že „[p]odání, které je učiněno prostřednictvím datové zprávy

s využitím dálkového přístupu, se přijímá na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně.“

[30] Ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu umožňuje správci daně určit toliko technické aspekty přijímání datových zpráv, nikoliv zcela znemožnit učinění podání prostřednictvím e-mailové adresy podatelny. Daňový řád sice obsahuje ustanovení, které správce daně výslovně opravňuje vymezit, jaká podání bude či nebude přijímat určitým způsobem (§ 71 odst. 4 daňového řádu), to se ovšem vztahuje pouze k formě podání datovou zprávou s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (§ 71 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Pro jiné datové zprávy (ať jsou či nejsou podepsané způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu) takové zmocnění chybí. K omezení okruhu podání, která je možné učinit prostřednictvím elektronické adresy podatelny, nezmocňuje správce daně ani výše citovaný § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu, který se nevztahuje na datové zprávy, ale na „jiné technické prostředky, jimiž lze učinit podání“ (jež správce daně ve smyslu § 2 odst. 3 písm. e) vyhlášky č. 259/2012 Sb. může, ale nemusí připustit). Stěžovatel tak byl oprávněn zaslat své podání na elektronickou adresu podatelny územního pracoviště správce daně Česká Lípa „podatelna2602@fs.mfcr.cz“ a správce daně měl povinnost je přijmout.

[31] Podání učiněné prostřednictvím datové zprávy má bez dalšího účinky pro daňové řízení tehdy, je-li ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu učiněno „[...] 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.“

[32] Na § 71 odst. 1 písm. a) dále navazuje § 71 odst. 3 daňového řádu, který přiznává účinky podání rovněž úkonu učiněnému vůči správci daně „za použití datové zprávy, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu,“ ovšem pouze tehdy, „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.“

[33] Datová zpráva, prostřednictvím níž zástupce stěžovatele podal dne 21. 9. 2017 na e-mailovou adresu podatelny správce daně odvolání proti platebnímu výměru, obsahovala elektronický podpis zástupce stěžovatele, který měl podle zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce (v rozhodném znění účinném od 1. 1. 2017), účinky vlastnoručního podpisu. Správce daně na ni proto byl povinen nahlížet jako na podání učiněné v souladu s § 71 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jež má účinky bez dalšího (tj. není nezbytné je jakkoliv potvrzovat).

[34] Nebyla-li k odvolání proti platebnímu výměru přiložena plná moc zástupce stěžovatele, jedná se o odstranitelnou vadu podání. Správce daně musí postupovat podle § 74 odst. 1 daňového řádu a vyzvat daňový subjekt k odstranění vad podání. Účinky podání učiněného zmocněncem zůstávají zachovány, pokud dojde k odstranění vad ve stanovené lhůtě (§ 28 odst. 3 daňového řádu]. Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně vyzval stěžovatele k odstranění této vady podání ve lhůtě 8 dnů přípisem ze dne 10. 10. 2017, doručeným zástupci stěžovatele dne 11. 10. 2017. Zástupce stěžovatele doručil správci daně plnou moc dne 12. 10. 2017, vadu podání tak odstranil ve správcem daně stanovené lhůtě.

pokračování

[35] Judikaturu Nejvyššího správního soudu citovanou krajským soudem v bodech 31. a 32. napadeného rozsudku není možné z důvodu změny právní úpravy aplikovat. Ačkoliv se úprava doručování v daňovém řízení může od úpravy v předcházejícím zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, odlišovat pouze bezvýznamně, došlo ke změně obecných právních předpisů upravujících podatelny. Institut podatelen byl ze zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění do 30. 6. 2012, přesunut do zákona o archivnictví a jeho prováděcích předpisů, kde získal značně detailnější úpravu, která je odlišná od úpravy, jíž se zabýval Nejvyšší správní soud ve zmiňovaných rozsudcích.

[36] Nejvyšší správní soud posuzoval obdobnou spornou otázku ve svém recentním rozsudku ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 428/2019 - 42, avšak podle právní úpravy před účinností novelizace daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb. Tou došlo mimo jiné v § 71 odst. 3 daňového řádu k vypuštění slov „*nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout*“ a v § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu k nahrazení původní formulace za „*jiné technické prostředky, jimiž lze učinit podání, které je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3, a jaká podání lze učinit tímto způsobem*“. S ohledem na výše odůvodněný závěr, že na podání učiněné stěžovatelem je nezbytné aplikovat § 71 odst. 1 písm. a) a nikoliv § 71 odst. 3 daňového řádu, je však tato změna právní úpravy irelevantní a Nejvyšší správní soud setrval i v dané věci na svých stěžejních závěrech učiněných ve věci sp. zn. 1 Afs 428/2019.

[37] Nejvyšší správní soud shrnuje, že ustanovení daňového řádu je nutné vykládat v souladu s obecnou úpravou podatelen každého veřejnoprávního původce. Nejenže správce daně spadá do působnosti zákona o archivnictví, dokonce i důvodová zpráva k § 56 daňového řádu se u určování elektronické adresy odvolává na zvláštní úpravu elektronických podatelen v jiném právním předpise (kterým v předmětné době byl právě zákon o archivnictví). K omezení okruhu podání, která je možné učinit e-mailovou zprávou, nemá správce daně zákonnou oporu. Podle výše nastíněných východisek správce daně není oprávněn omezovat okruh podání, která je možné činit prostřednictvím e-mailové adresy podatelny.

[38] Nejvyšší správní soud proto shledal námitku stěžovatele, zpochybňující správnost posouzení sporné otázky krajským soudem, důvodnou. Dospěl k závěru, že odvolání proti platebnímu výměru podané prostřednictvím elektronické adresy podatelny správce daně, jež byla zveřejněna na webových stránkách Finanční správy České republiky, formou datové zprávy (e-mailu) s uznávaným elektronickým podpisem bylo kvalifikovaným podáním ve smyslu § 71 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které bylo správci daně podáno v zákonné lhůtě.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek zrušil. Protože již před krajským soudem byl dán důvod pro zrušení rozhodnutí o odvolání, rozhodl zároveň podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s. i o jeho zrušení a o vrácení věci žalovanému, přičemž kasační soud tak může učinit i bez výslovného návrhu stěžovatele (viz rozsudek ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 - 212).

[40] Za této situace je Nejvyšší správní soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[41] Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem i v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupen advokátem, pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Zástupce stěžovatele učinil celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Soud tedy přiznal zástupci stěžovatele odměnu za tři úkony právní služby ve výši 3 x 3100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 10 200 Kč. Jelikož je stěžovatelův zástupce plátcem DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 2142 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 12 342 Kč.

[42] Náklady řízení celkem činí 20 342 Kč. Žalovaný je povinen náhradu nákladů řízení zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce advokáta JUDr. Tomáše Těmína, Ph.D. ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 12. listopadu 2020

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu