



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **V. S.**, zast. JUDr. Alenou Prchalovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Husova 1288/25, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2017, č. j. 16776/17/5200-10423-806032, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2019, č. j. 29 Af 39/2017-173,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Ustanovené zástupkyni žalobkyně JUDr. Aleně Prchalové, Ph.D. **se přiznává** odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů ve výši 4.114 Kč. Tato částka jí bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před správními orgány

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina („správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 1474427/16/2910-50521-711265, žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2014 ve výši 97.260 Kč, daňovou ztrátu ve výši - 290.163 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 19.452 Kč a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 2.901 Kč.

[2] Správní orgán prvního stupně shledal, že žalobkyně ve zdaňovacím období za rok 2014 prováděla těžbu dřeva ve vlastním lese na pozemku vloženém do svého obchodního majetku. Správce daně se proto rozhodl ověřit výši přijatých částek za prodej dřeva z výpisu z účtů, jejichž majitelkou je žalobkyně, tak i z výpisu z účtů, jejichž majitelem je manžel žalobkyně. Porovnáním zjištěných příjmů ve zdaňovacím období 2014 s výší příjmů uvedených v daňovém přiznání za toto zdaňovací období správce daně zjistil nesrovnalosti, a proto se rozhodl ověřit získané údaje daňovou kontrolou. Na základě daňové kontroly provedené u žalobkyně zjistil, že žalobkyně v roce 2014 obdržela v rámci své podnikatelské činnosti úhrady za prodej dřeva společnosti BaP Baptista s. r. o. v hodnotě 1.271.336 Kč (vč. DPH ve výši 220.703,93 Kč), a Dřevozpracujícímu družstvu Lukavec v hodnotě 64.782 Kč (vč. DPH ve výši 11.246,16 Kč), které ovšem nevykázala v daňové evidenci a po odpočtu DPH nezahrnula do zdanitelných příjmů v přiznání k dani z příjmu fyzických osob. Z uvedeného důvodu správní orgán prvního stupně zvýšil příjmy žalobkyně podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a tím i základ daně za rok 2014 o celkovou částku 1.104.168 Kč (bez DPH).

[3] Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrdil.

II. Posouzení věci krajským soudem

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[5] Žalobkyně zpochybňovala správnost procesního postupu správce daně, který její podání v průběhu daňového řízení považoval za neúčinná. Krajský soud shledal tuto námitku nedůvodnou. Odkázal na rozsudek ze dne 23. 8. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008-105, v němž Nejvyšší správní soud rozhodoval ve skutkově obdobné věci. Z obsahu správního spisu v projednávané věci je zřejmé, že žalobkyně zasílala podání se zaručeným elektronickým podpisem na e-mailovou adresu správního orgánu prvního stupně, která – přestože obsahuje ve svém textu slovo „podatelna“ – není určena k přijímání daňových podání. Navzdory tvrzení žalobkyně, na tuto skutečnost byla správním orgánem prvního stupně vždy bezprostředně po učinění svého podání upozorněna, včetně upozornění na povinnost provést podání kvalifikovanou formou. Na tuto výzvu žalobkyně nijak nereagovala. Krajský soud se proto ztotožnil s tvrzením žalovaného, že taková podání je třeba v souladu s § 71 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, považovat za neúčinná.

[6] Žalobkyně dále namítala, že místní šetření u třetích osob a vyžadování dokumentů nesmí být provedeno k tíži daňového subjektu a že jí nebylo umožněno vyjádřit se k tvrzení dopravce dřeva J. D. z Č. k přepravě dřeva z lesních pozemků ve spoluvlastnictví žalobkyně. Krajský soud uvedl, že v daném případě správní orgán prvního stupně neprovedl výslech svědka, nýbrž učinil výzvu k poskytnutí informace. Není zjevné, jakým jiným způsobem měl správce daně umožnit žalobkyni vyjádřit se k tvrzením pana D., která učinil v odpovědi na výzvu k poskytnutí informace správnímu orgánu prvního stupně, než prostřednictvím institutu seznámení se s výsledky daňové kontroly, na základě něhož může daňový subjekt požádat o možnost doplnění dokazování v rámci daňové kontroly. Námitku polemizující se skutečností, že lesní pozemky žalobkyně, z nichž jí

plynuly příjmy, byly zahrnuty do jejího obchodního majetku, krajský soud shledal obdobně jako žalovaný za účelovou a argumentaci žalobkyně za vnitřně rozpornou.

III. Obsah kasační stížnosti

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) prostřednictvím ustanovené zástupkyně blanketní (neodůvodněnou) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Kasační stížnost nejdříve doplnila stěžovatelka sama (podáním ze dne 31. 7. 2019) a následně prostřednictvím své zástupkyně (podáním ze dne 12. 8. 2019). Na vyjádření žalovaného reagovala opět stěžovatelka sama podáním ze dne 16. 9. 2019, které nahradila opraveným podáním ze dne 27. 9. 2019.

[8] Stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti ze dne 31. 7. 2019 namítá, že krajský soud se vůbec nezabýval důvody, argumenty a fakty, které stěžovatelka podávala ve své původní správní žalobě ze dne 17. 4. 2017. Stěžovatelka rozporuje závěry krajského soudu, které se týkají zahrnutí lesních pozemků a porostů do účetnictví. Krajský soud se nevypořádal s faktem, že správce daně dopočítal za rok 2014 daň z příjmů fyzických osob naprosto nevýhodným způsobem. Nezabýval se vůbec tím, že příjmy z těžby dřevní hmoty byly zdaněny dvakrát a správcem daně tedy dvakrát vymáhány. Podáním učiněným přes oficiální e-mailovou adresu finančního úřadu nebylo jen daňové přiznání, jak tvrdí krajský soud, ale i jakákoliv korespondence mezi stranami. Správce daně tuto komunikaci dokonce vyžadoval a touto formou se stěžovatelkou běžně řešil doplnění důkazů, které sám požadoval. Když se to ale týkalo stížností a běžných dotazů, tak najednou tvrdil, že ze strany stěžovatelky se jedná o nesprávné podání, nereagoval na ně a pomíjel je. Stěžovatelka dále rozporuje vyměřené penále. Namítá, že jestliže (jak tvrdí správce daně) vytěžené dřevo bylo v obchodním majetku stěžovatelky i v roce 2014, tak potom je zde důkaz z e-mailové komunikace, že stěžovatelka požadovala přenesení daňové povinnosti na odběratele (BaP Baptista s. r. o.).

[9] V doplnění kasační stížnosti ze dne 12. 8. 2019 stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně hodnotil žalobní bod týkající se nesprávného postupu v rámci daňové kontroly. Stěžovatelka se snažila být činná v rámci dokazování, její podání však byla formalistickým způsobem odmítnuta a podané návrhy, námitky a stížnosti tak nebyly řešeny. Správce daně má dle § 5 a násl. daňového řádu za povinnost přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, a to zejména za účelem správného stanovení daňové povinnosti. Správce daně však tento postup formalistickým a právně chybným hodnocením způsobu podání stěžovatelky zbytečně mařil. Podání stěžovatelka učinila řádnou formou, neboť podepsáním podání prostřednictvím zaručeného elektronického podpisu byla splněna podmínka vlastnoručního podpisu, tj. jednoznačné ověření identity podepsané osoby ve vztahu k podané zprávě. Toto vyplývá i ze zrušeného zák. č. 227/2000 Sb., ale zejména i z čl. 5 odst. 1 písm. a) Směrnice Evropského parlamentu a Rady 1999/93/ES ze dne 13. 12. 1999 o zásadách Společenství pro elektronické podpisy, podle něhož se elektronický podpis rovná vlastnoručnímu podpisu, a splňuje požadavky ve vztahu k údajům vlastnoručně psaným nebo vytištěným na papíře. Žalovaným a krajským soudem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008-105, je minimálně v rozporu s touto unií směrnicí. Stěžovatelka naopak odkazuje na rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 Ans 5/2010-173, z něhož vyplývá, že když je podání opatřeno zaručeným elektronickým podpisem, je vše v pořádku.

[10] Krajský soud dále nesprávně hodnotil a blíže nezdůvodnil, proč je pro něj účelová argumentace, že lesní pozemky, z nichž stěžovatelce plynuly příjmy, nebyly v jejím obchodním majetku. Má-li správce daně pochybnosti, má je daňovému subjektu vyjádřit. Stěžovatelka prokázala účetním dokladem, že v daném roce lesní pozemky v jejím obchodním majetku nebyly a správce daně toto tvrzení nevyvrátil. Naopak krajský soud tak, jak ve svém odůvodnění zpochybňuje odkazy stěžovatelky na právní úpravu DPH k doložení jejího postupu v rámci výpočtu příjmů, sám odkazy na právní úpravu plně využívá ve své argumentaci, viz odkaz na přenesenou daňovou povinnost. Pokud se nejednalo o lesní pozemky a dřevní hmotu v obchodním majetku osoby samostatně výdělečně činné, jsou závěry správce daně nesprávné a doměření daně nezákonné a nemůže být založena povinnost stěžovatelky na placení daně z příjmů.

IV. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil ve třech podáních ze dne 22. 8. 2019, 4. 9. 2019 a ze dne 9. 11. 2020.

[12] Žalovaný se domnívá, že rozsudek krajského soudu je plně přezkoumatelný. Část námitek uplatněných stěžovatelkou v jejím doplnění kasační stížnosti ze dne 31. 7. 2019 je nepřipustná, neboť je stěžovatelka neuplatnila ani v žalobě. Žalovaný nadto argumentaci stěžovatelky považuje za účelovou, lichou a neopodstatněnou. Odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí. Pokud jde o neúčinnost podání stěžovatelky, žalovaný souhlasí s posouzením krajského soudu. Je zjevné, že identita podepsané osoby ve vztahu k podané zprávě nebyla v případě stěžovatelky jakkoliv rozporována. Uplatněné námitky tak nemají v dané věci žádnou relevanci. Stěžovatelka se mylí, pokud namítá „neústavnost“ žalobou napadeného rozhodnutí v tom smyslu, že žádný právní předpis neobsahuje vymezení, podmínky či způsob provádění podání podle § 71 odst. 1 písm. b) daňového řádu, přičemž „daně lze ukládat pouze na základě zákona“, a úprava daňového řízení by se měla řídit zákonnou úpravou a nikoliv pouze pokyny správce daně. Podrobnosti k podání učiněného datovou zprávou odeslanou pomocí datové schránky, obsahuje zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

[13] V doplnění svého vyjádření ze dne 9. 11. 2020 žalovaný reaguje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 428/2019 - 42, ve kterém soud konstatoval, že podání podané prostřednictvím elektronické (e-mailové) adresy podatelny, zveřejněné správcem daně, formou datové zprávy s uznávaným elektronickým podpisem, je kvalifikovaným podáním dle § 71 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalovaný ovšem trvá na tom, že e-mailová adresa správce daně není technickým zařízením správce daně podle § 73 odst. 2 daňového řádu, na kterém se přijímají datové zprávy učiněné při správě daní, neboť podle jeho názoru je tímto technickým zařízením výhradně aplikace „Elektronická podání pro Finanční správu – EPO. Daňový řád umožňuje správci daně elektronickou adresu podatelny stanovit prostřednictvím aplikace EPO, která je plně způsobilá být adresou elektronické pošty ve smyslu § 2 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby (dále jen „vyhláška č. 259/2012 Sb.“), a je i plnohodnotnou elektronickou podatelnou správce daně, který také tuto adresu zveřejnil v

souladu s § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu jako adresu elektronické podatelny, na místo e-mailové adresy.

[14] Jelikož jednotlivé orgány Finanční správy ČR aktuálně neurčily a nezveřejnily (tj. nepřipustily) dle § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu žádné „jiné technické prostředky“ a § 73 odst. 2 daňového řádu pro přijímání podání činěných prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu určil toliko technické zařízení či datovou schránku správce daně, není v současnosti obecně (pokud nestanoví zvláštní právní předpis jinak) připuštěna možnost činit vůči orgánům Finanční správy ČR podání v daňových věcech prostřednictvím e-mailu, bez ohledu na to, zda je taková zpráva opatřena uznávaným elektronickým podpisem, či nikoliv. S doručením úkonu prostřednictvím e-mailu proto v zásadě nejsou spojeny účinky podání.

[15] Důvod obecné nemožnosti aplikovat v podmínkách Finanční správy ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu na úkony učiněné prostřednictvím e-mailové zprávy spočívá v tom, že Finanční správa ČR podání učiněná prostřednictvím e-mailu nepřijímá, nikoliv v tom, že by snad e-mailová zpráva nebyla „datovou zprávou“.

[16] Žalovaný se domnívá, že výklad přijatý v rozsudku 1 Afs 428/2019 vychází jen z restriktivně pojatého gramatického výkladu § 2 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 259/2012 Sb., aniž by soud dostatečně přihlédl ke smyslu této právní úpravy, jejímž cílem bylo umožnit komunikaci s orgány veřejné moci elektronicky a na dálku. Cílem jistě nebylo znemožnit vytvoření a efektivního využití sofistikovanějších a bezpečnějších systémů pro dálkovou komunikaci (jako je aplikace EPO) než „prostý“ e-mail. Finanční správa přijímá a zpracovává ročně řádově miliony podání, a je proto jejím oprávněným zájmem, jakožto organizace, která se snaží fungovat efektivně, nastavit takový systém, který umožní pracovat s velkými objemy podání, aniž by každé muselo projít opakovanými ručními zásahy při příjmu datové zprávy, zde formou e-mailu. Aplikace EPO přitom neklade běžnému uživateli překážku přístupu k ní a zároveň představuje i bezplatný „generátor“ kvalifikovaných podání.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátkou, a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Ačkoliv stěžovatelka v doplněních kasační stížnosti výslovně odkazuje toliko na důvod spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., z obsahu jejích podání vyplývá, že namítá rovněž nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (viz její argumentace shrnuta v bodě 8 tohoto rozsudku).

[20] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů je dána tehdy, opomene-li krajský soud vypořádat některou ze žalobních námitek, nebo není-li z

odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, Nejvyšší správní soud vyslovil, že pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. Nedostatkem odůvodnění však není, pokud soud bezezbytku nevypořádá všechny argumenty účastníka, jestliže současně přehledně vyloží, o které důvody své rozhodnutí opírá. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, není porušením práva na spravedlivý proces, pokud obecné soudy „nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“.

[21] Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu není důvodná. Napadený rozsudek je plně přezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, jak krajský soud vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Nejvyšší správní soud na základě spisového materiálu a v něm obsažené žaloby a jejího doplnění ověřil, že krajský soud vypořádal všechny stěžejní námitky stěžovatelky, na jejichž posouzení závisel výrok rozsudku. Jak vyplývá ze shora citovaného nálezu, porušením práva na spravedlivý proces není, pokud soudy nevypořádávají adresně každou jednotlivou námitku, předestřou-li současně vlastní ucelenou argumentaci. Pouhá skutečnost, že stěžovatelka s právním posouzením krajského soudu věcně nesouhlasí, nečiní její námitku nepřezkoumatelnosti důvodnou. Nadto Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka ve svém doplnění kasační stížnosti ze dne 31. 7. 2019 své námitky rozvádí zcela nad rámec argumentace, kterou předestřela v řízení před krajským soudem. Krajskému soudu proto nelze vytýkat, že se zabíral námitkami stěžovatelky pouze v takovém rozsahu, v jakém je stěžovatelka v řízení o žalobě sama odůvodnila.

[22] Pokud jde o věc samotnou, její podstata se odvíjí od nesouhlasné polemiky stěžovatelky s právním názorem týkajícím se zákonnosti doměření daně z příjmů fyzických osob stěžovatelce. Daňová povinnost jí vznikla v souvislosti s prodejem dřeva z lesních pozemků v jejím vlastnictví, resp. ze spoluvlastnického podílu o velikosti $\frac{3}{4}$ na předmětných lesních pozemcích.

[23] Jádrem argumentace stěžovatelky spočívá v tvrzení, že lesní pozemky stěžovatelky, z nichž jí plynuly příjmy, byly nesprávně považovány za její obchodní majetek. S touto námitkou se již vypořádal krajský soud a Nejvyšší správní soud se s jeho posouzením ztotožňuje. Krajský soud přitom správně poukázal na rozpory v žalobní argumentaci stěžovatelky. Stěžovatelka na straně jedné polemizovala s právním názorem správce daně, že na právní vztah se společností BaP Batista, s. r. o. není použitelný režim přenesené daňové povinnosti ve smyslu § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, („zákon o DPH“), jelikož daný právní vztah nespadá ani pod jeden z případů, pro které

použití režimu přenesené daňové povinnosti zákona o DPH předpokládá [§ 92b až § 92f zákona o DPH]. Stěžovatelka tvrdí, že na daný vztah správně použila § 92f zákona o DPH, neboť se na základě zmatečně podávaných informací ze strany správců daně domnívala, že tento institut je na její právní vztah se společností BaP Batista, s.r.o. aplikovatelný. Na straně druhé však stěžovatelka namítala, že lesní pozemky a na nich vytěžené dřevo, z něhož jí vznikaly příjmy, které byly zařazeny správním orgánem prvního stupně do základu daně stěžovatelky za rok 2014, a které byly předmětem těžby dřeva na základě smlouvy se společností BaP Batista, s.r.o., byly zařazeny v jejím obchodním majetku až od roku 2015. Je tak zřejmé, že toto tvrzení se ocitá v rozporu se vším, co původně stěžovatelka namítala a v předchozích správních řízeních učinila.

[24] Ze správního spisu vyplývá, že daňová kontrola byla zaměřena na zjištění skutečných příjmů za prodej dřeva ve zdaňovacím období roku 2014. Na základě této kontroly bylo zjištěno, že stěžovatelka prodala společnosti BaP Batista s. r. o. dřevo z lesního pozemku vloženého do jejího obchodního majetku. Stěžovatelka uvedené skutečnosti v řízení před správcem daně nezpochybnila. Pro správce daně tak bylo podstatné, z jakého zdroje příjmy za prodej dřeva pocházejí a kdy byly zálohy za prodej dřeva přijaty. Kontrolou bylo zjištěno, že se jednalo o výtěžek z prodeje obchodního majetku, z čehož vyplývá, že se jedná o příjmy z podnikání a správce daně se proto neměl důvod domnívat, že stěžovatelka ve smlouvě o prodeji dřeva vystupovala jako soukromá osoba.

[25] Pokud jde o námitku stěžovatelky týkající se dvojího zdanění, resp. jejího tvrzení, že daň z příjmů za prodej dřevní hmoty zaplatil již manžel stěžovatelky, Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje se závěrem krajského soudu. Vzhledem k tomu, že dřevo bylo dle zjištěného skutkového stavu svezeno z pozemků ve spoluvlastnictví stěžovatelky, přičemž manžel stěžovatelky nemá k těmto pozemkům vlastnické ani spoluvlastnické právo, byl i příjem z prodeje předmětné dřevní hmoty příjmem stěžovatelky a ta byla tudíž povinna uhradit daň z příjmu za prodej předmětné dřevní hmoty. Jestliže tuto daň v rozporu se stavem, který předpokládá daňový řád a zákon o daních z příjmů uhradil manžel stěžovatelky, je jeho věcí, aby se prostředky zakotvenými v daňovém řádu, domáhal vrácení této nesprávně uhrazené částky. Na povinnosti stěžovatelky zaplatit daň z příjmů však tato skutečnost nemá vliv.

[26] Poslední spornou otázkou v projednávané věci je, zda podání učiněné e-mailem se zaručeným elektronickým podpisem na e-mailovou adresu podatelny finanční správy (správce daně) je účinným podáním ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu, bez nutnosti jeho potvrzení či opakování podle § 71 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud předesílá, že touto otázkou se již ve vztahu ke stěžovateli zabýval v rozsudku ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 243/2019-53 a v podrobnostech na tento rozsudek odkazuje.

[27] Dle § 71 odst. 1 daňového řádu: *Podání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou a) podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, b) odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo c) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.* Dle § 71 odst. 3: *Účinky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno způsobem*

uvedeným v odstavci 1... Dle § 71 odst. 4: Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup, jaká podání lze učinit způsobem podle odstavce 1 písm. c).

[28] Dle § 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.*

[29] Dle § 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.*

[30] K této otázce zaujal Nejvyšší správní soud stanovisko v rozsudku ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 428/2019-42. Soud zde vyšel z obecných pravidel pro příjem podání v podatelně (zákona č. 99/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, ve znění do 18. 9. 2016, a prováděcí vyhlášky č. 259/2012 Sb., ve znění do 31. 3. 2019), které se na orgány finanční správy vztahují. Veřejnoprávní původci (pod které finanční správa spadá) jsou povinni vybavit podatelny pro příjem elektronické pošty a zveřejnit elektronickou adresu podatelny, kterou je v souladu s § 2 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 259/2012 Sb. pouze e-mailová adresa. Na této adrese je pak takový původce povinen přijímat datové zprávy (§ 2 odst. 2 vyhlášky č. 259/2012 Sb.). Ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu umožňuje správci daně určit toliko technické aspekty přijímání datových zpráv [jako to učinil pokynem GŘ-D-24, č. j. 156035/15/7100-40123-050030, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy (dále jen „pokyn GŘ-D-24“)], nikoliv znemožnit učinění podání prostřednictvím e-mailové adresy. Daňový řád obsahuje ustanovení, které správce daně výslovně opravňuje vymezit, jaká podání bude či nebude přijímat určitým způsobem (§ 71 odst. 4 daňového řádu). Vztahuje se ovšem pouze k formě podání datovou zprávou s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (§ 71 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Pro datové zprávy podepsané uznávaným elektronickým podpisem takové zmocnění chybí.

[31] Nejvyšší správní soud zároveň konstatoval, že rozsudek ze dne 23. 10. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008 - 105, na který v nyní projednávané věci poukazoval i krajský soud, není možné aplikovat, neboť došlo ke změně právní úpravy. 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 soud zabýval ve zmiňovaném rozsudku.

[32] Nejvyšší správní soud tak konstatoval, že podání doručené na adresu elektronické pošty podatelny zveřejněné správcem daně datovou zprávou (e-mailem) s uznávaným elektronickým podpisem, je kvalifikovaným podáním ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu.

[33] Na tento závěr reagoval v nyní projednávané věci žalovaný doplněním svého vyjádření ke kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud však již v citovaném rozsudku uvedl, že § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu neumožňuje správci daně vyloučit přijímání emailových datových zpráv, a vyložil, že na finanční správu se vztahují obecné předpisy o příjmu podání v podatelně. Nemůže tak sama bez zákonného zmocnění rozhodnout, že podání učiněná prostřednictvím e-mailu nebude přijímat. Výše uvedený závěr Nejvyššího

správního soudu zároveň neznamená, že by bylo znemožněno využívat jiné systémy pro dálkovou komunikaci (jako aplikace EPO). Finanční správě nic nebrání v tom, aby systém EPO nabídl adresátům svých služeb, ovšem v případě, kdy se osoba rozhodne využít pro komunikaci s finanční správou namísto tohoto systému e-mail se zaručeným elektronickým podpisem, je správce daně jako veřejnoprávní původce podle § 3 odst. 1 písm. a) zákona o archivnictví ve spojení s § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, povinen takové podání přijmout jako podání dle § 71 odst. 1 daňového řádu.

[34] V projednávané věci je dále třeba připomenout její procesní průběh. Správce daně zahájil daňovou kontrolu a provedl místní šetření u stěžovatelky. Rozhodnutím ze dne 9. 11. 2015 stanovil lhůtu, v níž se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění, a to do 7. 12. 2015. Stěžovatelka se vyjádřila k výsledku kontroly podáním ze dne 5. 12. 2015, které spolu se stížností na průběh a vedení daňové kontroly zaslala dne 6. 12. 2015 e-mailem se zaručeným elektronickým podpisem na podatelnu správce daně a generálního finančního ředitelství. Své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění stěžovatelka dále doplnila e-mailem ze dne 7. 12. 2015. Generální finanční ředitelství na stížnost stěžovatelky reagovalo odpovědí ze dne 18. 12. 2015.

[35] Správce daně pak její stížnosti a vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a probíhající daňové kontrole projednal na ústním jednání dne 15. 1. 2016, jak vyplývá z protokolu o jednání z téhož dne. Podání stěžovatelky byly učiněny přílohou tohoto protokolu. Dne 1. 12. 2016 stěžovatelka e-mailem se zaručeným elektronickým podpisem adresovala správci daně a Generálnímu finančnímu ředitelství další vyjádření k otázkám výsledku kontrolního zjištění a stížnost na průběh a vedení daňové kontroly. Správce daně vyrozuměl stěžovatelku dne 4. 2. 2016 o vyřízení její stížnosti. Upozornil stěžovatelku, že podání byla učiněna na elektronickou adresu správce daně, která však není určena pro příjem daňových podání. Ve stejném podání však správce daně reagoval věcně na námitky stěžovatelky.

[36] Generální finanční ředitelství odpovědělo na stížnost stěžovatelky přípisem ze dne 10. 2. 2016. Dne 7. 3. 2016 správce daně vyzval stěžovatelku k odstranění vad podání; reagoval tak na rozporná a nejasná tvrzení stěžovatelky v jejích předchozích vyjádřeních ze dne 15. 1. 2016 a 1. 2. 2016. Stěžovatelka reagovala e-mailem ze dne 13. 3. 2016. V odpovědi na tento e-mail ze dne 14. 3. 2016 byla podatelnu správce daně opětovně poučena, aby v daňových věcech používala aplikaci EPO. Tuto skutečnost stěžovatelka rozporovala ve své reakci ze dne 14. 3. 2016. Stěžovatelka byla dne 18. 4. 2016 vyzvána správcem daně, aby se dostavila na finanční úřad za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Jednání se uskutečnilo dne 28. 4. 2016, jak vyplývá z protokolu o tomto jednání. Generální finanční ředitelství přípisem ze dne 28. 4. 2016 odpovědělo na stížnosti stěžovatelky ze dne 13. 3. 2016 a 20. 4. 2016.

[37] Dne 27. 5. 2016 se konalo ústní jednání ve věci potvrzení písemností zaslaných stěžovatelkou správci daně dne 23. 5. 2016. Tato podání byla učiněna součástí protokolu z jednání. Na základě těchto podání stěžovatelkou byla následně projednána její námitka podjatosti proti úřední osobě (viz rozhodnutí správce daně ze dne 20. 6. 2016). Správce daně stěžovatelce zaslal vyrozumění o vyřízení její stížnosti dne 22. 6. 2016. Odvolací finanční ředitelství zaslalo stěžovatelce vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti

dne 3. 8. 2016. Dne 23. 8. 2016 se uskutečnilo u správce daně ústní jednání za účelem předání zprávy o kontrole daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2014.

[38] Z výše uvedeného shrnutí daňového řízení je zřejmé, že ačkoliv správce daně nesprávně tvrdil, že stěžovatelkou učiněná podání je třeba považovat za neúčinná, na zaslané e-maily, vyjádření a stížnosti vždy reagoval, a to nejen upozorněním na nutnost podání opakovat, ale i na jejich obsah. Nejasnosti vyplývající z jejich obsahu projednal během ústních jednání. Lze tak shrnout, že v projednávané věci neexistuje podání, které by stěžovatelka zaslala e-mailem se zaručeným elektronickým podpisem, kterým by se správce daně věcně nezabýval. Stěžovatelka tak nebyla nijak zkrácena na svých právech, protože obsahově se správní orgány s jejími podáními vypořádaly. Není tak důvod ke zrušení jimi vydaných rozhodnutí.

VI. Závěr a náklady řízení

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

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

[41] Usnesením ze dne 25. 7. 2017, č. j. 29 Af 39/2017-129, krajský soud stěžovatelce ustanovil zástupkyni JUDr. Alenu Prchalovou, Ph.D, advokátku. Podle § 35 odst. 10 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. zástupci stěžovatele, který mu byl soudem ustanoven k ochraně jeho práv, hrađí hotové výdaje a odměnu za zastupování stát. Toto zastoupení trvá i v řízení o kasační stížnosti. Ustanovená zástupkyně provedla v řízení před Nejvyšším správním soudem jeden úkon právní služby, a to písemné podání soudu ve věci samé ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), kterým bylo podání kasační stížnosti stěžovatelky a její doplnění. Za jeden úkon právní služby zástupkyni stěžovatelky náleží mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Odměna se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož advokátka je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 714 Kč odpovídající této dani (21 %), kterou je advokátka povinna odvést. Odměna za zastupování a náhrada výdajů v řízení o kasační stížnosti tedy celkem činí 4.114 Kč. Tato částka bude ustanovené zástupkyni vyplacena ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že repliky stěžovatelky (podání ze dne 16. a 27. 9. 2019) nebyly učiněny prostřednictvím ustanovené zástupkyně (stěžovatelka je soudu postoupila z vlastní datové schránky), z tohoto důvodu je soud ani do odměny ustanovené zástupkyně nezahrnul.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. února 2021

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu