ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lukáše Hloucha v právní věci žalobce: **Ing. J. J.,** zastoupen JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou, se sídlem Na Maninách 1424/25, 170 00 Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Af 40/2018-64,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Af 40/2018-64, **se ruší** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2018, č. j. 36167/18/5100-41457-712276; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 8 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 8. 11. 2017, č. j. 7646346/17/2008-51524-108436 (dále jen „platební výměr“), kterým byla stěžovateli dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) uložena pokuta za nepodání kontrolního hlášení za období červen 2017 ve výši 50 000 Kč.

[2] Dne 25. 7. 2017 podal stěžovatel kontrolní hlášení za měsíc červen 2017 prostřednictvím společného technického zařízení správců daně přes Daňový portál (EPO), a to bez uznávaného elektronického podpisu. Bezprostředně poté stěžovatel zaslal vyplněný formulář „Potvrzení - podání učiněné datovou zprávou, neopatřenou uznávaným elektronickým podpisem“ (dále též „potvrzení ze dne 25. 7. 2017“) na e-mailovou adresu podatelna@mfcr.cz.

[3] V **žalobě** stěžovatel k předmětu věci uvedl, že dne 25. 7. 2017 podal kontrolní hlášení, což navrhuje dokázat obsahem jeho elektronické daňové informační stránky. Daňový portál však opakovaně a z neznámých důvodů odmítá ke kontrolnímu hlášení připojit jeho kvalifikovaný elektronický podpis; proto postupuje tak, že kontrolní hlášení podává bez elektronického podpisu přes Daňový portál, následně si vytiskne formulář potvrzení podání učiněné datovou zprávou neopatřenou uznávaným elektronickým podpisem a do tohoto potvrzení vytištěného ve formátu PDF připojí svůj kvalifikovaný elektronický podpis; tento dokument následně zašle na elektronickou podatelnu Ministerstva financí. V tomto případě zaslal potvrzení se zaručeným elektronickým podpisem výše pospaným způsobem dne 25. 7. 2017 v 18:18 h. Stěžovatel má tedy za to, že dostál svým povinnostem. Výzva finančního úřadu k učinění podání byla pro něj překvapivá a neodpovídala podání, jež stěžovatel dne 25. 7. 2017 v souvislosti s kontrolním hlášením učinil. S odkazem na § 71 odst. 3 daňového řádu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 Afs 85/2010-118, stěžovatel konstatoval, že mu svědčilo legitimní očekávání, že jím podané kontrolní hlášení bylo učiněno správně. Závěry žalovaného o neúčinnosti podání kontrolní hlášení, respektive jeho potvrzení, jsou dle názoru stěžovatele nedůvodně tvrdé a odporují běžným zásadám ohledně elektronických podání. Stěžovatel též uvádí řadu námitek týkajících se procesních aspektů postupu finančního úřadu při uložení pokuty. Dále uvádí, že kontrolní hlášení učinil elektronicky v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014, ze dne 23. 7. 2014, o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES (dále jen „nařízení o elektronické identifikaci“).

[4] Ve vztahu k pokutě ve výši 50 000 Kč konstatoval, že tato je stanovena paušálně, je neproporcionální, nezohledňuje individuální ekonomické poměry daňového subjektu ani nereflektuje intenzitu porušení povinnosti. Stěžovatel se dále podivuje nad tím, že v minulosti podával kontrolní hlášení obdobným způsobem, aniž by byl za takové podání sankcionován. Stěžovatel vyjadřuje obavu nad sběrem citlivých dat ze strany státu v důsledku podání kontrolního hlášení, které nejsou dle jeho názoru dostatečně chráněny a mohou být zneužity. Stěžovatel dále uvedl, že se z výzvy finančního úřadu nedozvěděl nic o tom, proč jeho podání nebylo možno projednat, přičemž mu ani nebyla dána možnost chybu bez sankce napravit, což je v rozporu s čl. 43 a čl. 46 nařízení.

[5] **Městský soud** se ztotožnil s rozhodnutím žalovaného a žalobu stěžovatele zamítl jako nedůvodnou. Jde-li o otázku, zda bylo kontrolní hlášení podáno účinně, tzn. v zákonné lhůtě a způsobem aprobovaným zákonem, městský soud zopakoval závěry uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí. V něm žalovaný uvedl, že stěžovatelem zaslané potvrzení ze dne 25. 7. 2017 na adresu podatelny Ministerstva financí nebylo účinné, neboť bylo zasláno prostřednictvím e-mailu, tj. za použití jiných přenosových technik, což neodpovídá § 71 odst. 1 daňového řádu. Dále městský soud konstatoval, že finanční úřad zveřejnil informaci o tom, že nejsou připuštěny žádné jiné technické prostředky, jimiž lze učinit podání, které je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád“), což je dle jeho názoru v souladu s § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Městský soud se plně ztotožnil se závěrem žalovaného, že podání ze dne 25. 7. 2017 nemělo účinky, a proto kontrolní hlášení nebylo podáno ve lhůtě dle § 101e odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Ve vztahu k žalobní námitce stran tvrdosti přístupu žalovaného městský soud

stručně doplnil, že tato námitka nemůže obstát, neboť nemá žádný právní podklad. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 Afs 85/2010-118, označil městský soud za nepřípadný, neboť tento rozsudek vychází z jiné, v době rozhodování správních orgánů již neúčinné, právní úpravy.

[6] Dále se městský soud zabýval uloženou pokutou. I zde plně odkázal na závěry žalovaného, se kterými se bez dalšího ztotožnil. K výši uložené pokuty odkázal na nález sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016, ve kterém Ústavní soud posvětil právní úpravu, která umožňuje při ukládání pokuty zohlednit konkrétní okolnosti až v případném řízení o prominutí pokuty a současně konstatoval, že výše pokuty nemá rdousící efekt.

[7] K žalobní námitce stran porušení zásady ústnosti a zásady projednací a k námitce ústavnosti a proporcionality § 101h zákona o dani z přidané hodnoty městský soud ocitoval související pasáže rozhodnutí žalovaného, se kterými se následně ztotožnil. Shodné stanovisko s žalovaným městský soud konstatoval též ohledně toho, že nebyl aplikován § 101h odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, a k námitce, že peněžitá sankce či omezení svobody mohou být ukládány pouze soudní autoritou, respektive pod jejím dohledem. K polemikám stěžovatele stran smyslu a účelu kontrolního hlášení městský soud konstatoval, že je-li institut kontrolního hlášení souladný s ústavním pořádkem, což potvrdil Ústavní soud, nepřísluší soudům hodnotit jeho smysl a efektivnost. Návrhu na provedení dokazování výslechem Ing. Š. K. a Ing. M. Č. městský soud nevyhověl, neboť skutečnosti týkající se časové náročnosti přípravy a podání kontrolních hlášení, které měly tyto osoby dosvědčit, jsou v dané věci irelevantní. Pokud jde o námitku týkající se formátu, struktury a obsahu kontrolního hlášení, i zde městský soud odkázal na rozhodnutí žalovaného, se kterým vyjádřil svůj souhlas. Žalovaný v odkazovaných pasážích uvedl, že formát a struktura byly zveřejněny v pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D24, který stanovuje formát a strukturu datové zprávy tak, že podání musí být učiněno pouze ve formátu XML a ve struktuře odpovídající příslušnému XSD schématu definovanému a zveřejněnému na stránkách Ministerstva financí; zároveň žalovaný uvedl, že žalobce byl sankcionován za nepodání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě, nikoliv za nedodržení struktury formátu. S těmito úvahami se městský soud ztotožnil.

[8] V **kasační stížnosti** stěžovatel namítá naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť podle něj městský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda potvrzení kontrolního hlášení podle § 71 odst. 3 daňového řádu bylo vůči správci daně účinné, když stěžovatel toto potvrzení s uznávaným elektronickým podpisem zaslal správci daně e-mailem. Městský soud přitom dospěl k nesprávnému závěru, že takové podání vůči správci daně nemělo účinky.

[9] Stěžovatel tvrdí, že postup správce daně je v rozporu s daňovým řádem a s předpisy na úseku spisové služby. Správce daně má povinnost zřídit a zveřejnit elektronickou adresu podatelny jako e-mailovou adresu pro příjem podání; této povinnosti však správce daně nedostál. Podle názoru stěžovatele správce daně neměl pravomoc zcela vyloučit možnost e-mailových podání; je totiž oprávněn omezit toliko formy technického nosiče datových zpráv, jakož i formáty a struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout (například xml, pdf). Na podporu své argumentace odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a na související komentářovou literaturu. Nezveřejněním elektronické

adresy tak správce daně zkrátil stěžovatele v možnosti potvrdit kontrolní hlášení e-mailem s uznávaným elektronickým podpisem.

[10] Stěžovatel je přesvědčený o tom, že potvrzení kontrolního hlášení, k němuž připojil svůj uznávaný elektronický podpis a odeslal e-mailem, rovněž opatřeným uznávaným elektronickým podpisem, je kvalifikovaným podáním podle daňového řádu. Konstatuje, že e-mailová zpráva byla v souladu se zákonnou definicí v § 2 písm. d) zákona o elektronickém podpisu] považována za datovou zprávu, což také vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu. Přestože byla tato definice datové zprávy v roce 2016 vypuštěna bez náhrady, nic to dle názoru stěžovatele nemění na tom, že e-mailová zpráva je i nadále datovou zprávou ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu. K podpisu stěžovatel použil zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu pro elektronický podpis. Stěžovatel shrnul, že podání, kterým ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu potvrdil své kontrolní hlášení, bylo kvalifikovaným podáním podle daňového řádu. Jednalo se totiž o datovou zprávu (e-mail) podepsanou způsobem (zaručeným elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaném certifikátu), se kterým jiný právní předpis (zákon o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce) spojuje účinky vlastnoručního podpisu.

[11] Stěžovatel zaslal potvrzení kontrolního hlášení na elektronickou adresu podatelny Ministerstva financí (podatelna@mfcr.cz). Postupoval tak, protože nemá zřízenou datovou schránku, přes Daňový portál (aplikace EPO) se mu uznávaný elektronický podpis k podání nepodařilo připojit, a proto mu nezbylo, než podání zaslat e-mailem s uznávaným elektronickým podpisem. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 Afs 85/2010-118, kde bylo připuštěno, že elektronická podatelna Ministerstva financí je podatelnou určenou pro příjem podání v daňových věcech. V souladu s § 75 daňového řádu bylo povinností Ministerstva financí postoupit podání stěžovatele příslušnému správci daně.

[12] Stěžovatel shrnuje, že potvrzení kontrolního hlášení, které zaslal prostřednictvím e-mailu s uznávaným elektronickým podpisem na elektronickou adresu podatelny Ministerstva financí, vyvolalo vůči správci dani kýžené účinky, a proto je platební výměr na pokutu za nepodání kontrolního hlášení nezákonný. Stěžovatel zdůrazňuje, že jádro celého sporu spočívá v tom, že příslušný správce daně nezveřejnil elektronickou adresu své podatelny. Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby rozsudek městského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém rozhodnutí a odkázal na spisovou dokumentaci a rozsudek městského soudu, se kterým se ztotožnil. K námitkám stěžovatele uvádí, že podle § 101d zákona o dani z přidané hodnoty platí, že pokud je kontrolní hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy vyžadující dodatečné potvrzení, musí být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení. Dle § 71 odst. 3 daňového řádu je nutno podání potvrdit v souladu s § 71 odst. 1 téhož zákona. Stěžovatel nepostupoval v souladu s dotčenými ustanoveními daňového řádu, a proto jeho podání nebylo dle § 101e odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty účinně podáno. Z tohoto důvodu vydal správce daně výzvu, na kterou však stěžovatel nereagoval. Proto mu byla v souladu s § 101h odst. 1 písm. d) zákona o dani z příjmů uložena pokuta za nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě za období

červen roku 2017 ve výši 50 000 Kč. Žalovaný poukázal na to, že daňové přiznání za stejné zdaňovací období bylo stěžovatelem řádně a účinně podáno, přičemž způsob, jakým stěžovatel dané podání vůči správci daně učinil, je identický se způsobem, jakým ho mohl učinit i v případě kontrolního hlášení. Jeho argumentaci tak považuje za mimoběžnou a účelovou. Žalovaný se domnívá, že přístup stěžovatele spíš svědčí o tom, že chtěl projevit svůj nesouhlas s institutem kontrolního hlášení. Dodává, že k žádosti stěžovatele o prominutí pokuty za předmětné období mu byla předmětná pokuta prominuta. Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby kasační stížnosti zamítl.

[14] V **replice** stěžovatel uvádí, že jednotlivá daňová přiznání zpracovává daňová poradkyně, která daňová přiznání na základě plné moci též zasílá správci daně prostřednictvím datové schránky, kdy není nutno připojovat elektronický podpis, tudíž k technickým problémům nedochází. Naproti tomu kontrolní hlášení podává sám stěžovatel a musí jej podávat elektronicky s přiloženým uznávaným elektronickým podpisem prostřednictvím aplikace EPO. To se mu však v dané věci z neznámých technických důvodů nepodařilo, proto ihned po podání kontrolního hlášení zaslal potvrzovací formulář s uznávaným elektronickým podpisem na e-mailovou adresu podatelna@mfcr.cz. Přestože mu byla správcem daně předmětná pokuta prominuta, nezákonný platební výměr stále existuje, a tedy předmět řízení neodpadl.

[15] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu [§ 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[16] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Úvodem Nejvyšší správní soud podotýká, že rozhodnutí městského soudu je na samé hranici přezkoumatelnosti. Městský soud totiž ve svém odůvodnění nepředstavil prakticky žádné vlastní právní hodnocení dané věci a pouze citoval vybrané pasáže z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, se kterými se následně plně ztotožnil. Podle stávající judikatury nemusí převzetí názoru žalovaného správním soudem prvního stupně vždy nutně zakládat nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí, neboť „*je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130). V nyní souzené věci se odvolací námitky stěžovatele shodovaly s těmi, které uplatnil v žalobě, přičemž městský soud se od závěrů žalovaného neodchýlil. Nejvyšší správní soud proto nepřistoupil ke zrušení rozsudku městského soudu z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti a při zachování principu hospodárnosti

soudního řízení věc meritorně přezkoumal. Ostatně, z rozsudku městského soudu je zřejmé, k jakému právnímu závěru se přiklonil. Při přezkumu rozhodnutí městského soudu je v dané věci nutné vycházet toliko z těch částí odůvodnění žalovaného, jež městský soud „vtáhl“ do svého odůvodnění tím, že je bez dalšího citoval nebo na ně odkázal, neboť pouze tyto úryvky tvoří odůvodnění napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud proto nepřezkoumával rozhodnutí žalovaného *en bloc*, neboť jeho úkolem není nahrazovat činnost městského soudu a opětovně přezkoumávat napadené rozhodnutí žalovaného, jako kdyby rozhodnutí městského soudu neexistovalo.

[19] Předmětem sporu v nyní souzené věci je to, zda byla stěžovateli oprávněně uložena pokuta ve výši 50 000 Kč za to, že nepodal kontrolní hlášení v náhradní lhůtě. Pro zodpovězení této otázky je nezbytné posoudit, zda stěžovatel za zdaňovací období červen roku 2017 řádně podal kontrolní hlášení. V daňovém řízení vyplynulo, že stěžovatel podal dne 25. 7. 2017 kontrolní hlášení za předmětné zdaňovací období, a to na společné technické zařízení správců daně přes Daňový portál. Stěžovateli se však nepodařilo z neznámých technických důvodů k podání připojit jeho uznávaný elektronický podpis, a proto ještě tentýž den zaslal potvrzení na e-mailovou adresu podatelna@mfcr.cz. Mezi žalovaným a stěžovatelem zůstalo sporné to, zda bylo potvrzení podáno účinně; tedy zda stěžovatel postupoval v souladu se zákonem a zda bylo podáno, respektive doručeno správci daně včas. Žalovaný uvedl, že stěžovatel sice potvrzení zaslal dne 25. 7. 2017 na adresu podatelny Ministerstva financí, avšak učinil tak prostřednictvím e-mailu, tj. za použití jiných přenosových technik, a nikoliv způsobem uvedeným v § 71 odst. 3 daňového řádu. Současně uvedl, že finanční úřad v souladu s § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu zveřejnil informaci o tom, že nejsou připuštěny žádné jiné technické prostředky, jimiž lze učinit podání, které je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel má naproti tomu za to, že potvrzení ze dne 25. 7. 2017 opatřené zaručeným podpisem založeným na kvalifikovaném certifikátu pro elektronický podpis a doručené prostřednictvím e-mailu, rovněž podepsaným kvalifikovaným způsobem, je v souladu s daňovým řádem, a proto potvrzení vyvolalo kýžené právní účinky. Platební výměr považuje za nezákonný.

[20] Klíčovou otázkou je v daném případě to, zda potvrzení ze dne 25. 7. 2017, které stěžovatel doručil prostřednictvím e-mailu na elektronickou adresu podatelny Ministerstva finanční, je kvalifikovaným podáním ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud předně podotýká, že na posouzení dané věci nemá význam skutečnost, že pokuta byla stěžovateli prominuta. Platební výměr totiž stále existuje a pro stěžovatele tak může (respektive mohl) vyvolávat negativní účinky.

[21] Nejvyšší správní soud předestírá, že problematikou doručování datových zpráv prostřednictvím elektronické pošty na adresu podatelny správce daně se již v minulosti zabýval, a to v rozsudku ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 428/2019-42; v něm zdejší soud uvedl, že podání daňového přiznání prostřednictvím datové zprávy s uznávaným elektronickým podpisem zaslané na e-mailovou adresu zveřejněnou správcem daně je kvalifikovaným podáním ve smyslu § 71 daňového řádu. Na tyto závěry navázal zdejší soud následně v rozsudku ze dne 5. 2. 2021, 1 Afs 241/2019-66; ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 243/2019-53 a ze dne 12. 11. 2020, č. j. 2 Afs 167/2019-32. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od závěrů vyslovených v těchto rozsudcích ani nyní odchýlit.

[22] Podle § 101a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen podat kontrolní hlášení elektronicky. Podle § 101a odst. 3 „*[p]odání uvedené v odstavcích 1 a 2 lze učinit elektronicky pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, nebo c) dodatečně potvrzenou za podmínek uvedených v daňovém řádu.*“

[23] Podle § 71 odst. 1 daňového řádu „*[p]odání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky*.“

[24] Podle § 71 odst. 3 daňového řádu „*[ú]činky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno způsobem uvedeným v odstavci 1; tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav*.“

[25] 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 struktura datových zpráv, které je způsobilý přijmout*.“

[26] Podle § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu správce daně určí a zveřejní „*jiné technické prostředky, jimiž lze učinit podání, které je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3, a jaká podání lze učinit tímto způsobem.*“

[27] Z výše citovaných ustanovení plyne, že daňové předpisy umožňují činit podání prostřednictvím datové zprávy, přičemž takové podání je účinné, pokud bude z hlediska formy vyhovovat požadavkům dle § 71 odst. 1 daňového řádu. Definici datové zprávy obsahoval § 2 písm. d) zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, podle něhož se datovou zprávou rozumí „*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. Přestože byla uvedená definice z právního řádu účinností zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce (dále jen „zákon č. 297/2016 Sb.“) bez náhrady vypuštěna, Nejvyšší správní soud již v minulosti uvedl, že z ní lze vycházet i za účinnosti nové právní úpravy, a tedy datovou zprávou ve smyslu § 71 daňového řádu se musí rozumět všechny formy datových zpráv, včetně e-mailů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 2 Afs 167/2019-32).

[28] 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 jej 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). Formy uznávaného elektronického podpisu jsou stanoveny v § 6 zákona č. 297/2016 Sb.; podle tohoto ustanovení se uznávaným elektronickým podpisem rozumí zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu pro elektronický podpis nebo kvalifikovaný elektronický podpis. Je pravda, že zákon č. 297/2016 Sb. výslovně neuvádí, že se jedná o podpisy s účinky vlastnoručního podpisu, nicméně, jak správně poznamenal stěžovatel, tato skutečnost vyplývá jak z důvodové zprávy (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, zvláštní část, k § 6, sněmovní tisk 763/30, Poslanecká sněmovna Parlamentu, VII. volební období, 2013 – 2017), tak z již citovaného rozsudku č. j. 2 Afs 167/2019-32.

[29] Vedle výše citované úpravy obsažené v daňových předpisech jsou pro danou věc rovněž relevantní obecná pravidla pro příjem podání v podatelně, která v rozhodné době upravovaly zákon č. 499/2004 Sb., zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění do 31. 7. 2017 (dále jen „zákon o archivnictví a spisové službě“), a prováděcí vyhláška č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby, ve znění do 30. 6. 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 a spisové službě ve spojení s § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění do 31. 8. 2017 (dále jen „zákon 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.

[30] Dle § 2 odst. 2 vyhl. č. 259/2012 Sb. *„[v]eřejnoprávní původce vybaví 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 zřízenu a zpřístupněnu, 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, tak 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.

[31] Z výše citovaných ustanovení vyhlášky č. 259/2012 Sb. 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 (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 167/2019-32).

[32] 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.

[33] Ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu umožňuje správci daně určit toliko technické aspekty přijímání datových zpráv, nikoliv zcela znemožnit činit podání prostřednictvím e-mailu na elektronickou adresu 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).

[34] Žalovaný i městský soud se proto mýlí, domnívají-li se, že § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu opravňuje správce daně naprosto vyřadit možnost činit podání prostřednictvím datové zprávy (e-mailu). Pokud finanční úřad zveřejnil na svých stránkách informaci, že nepřipouští žádné jiné technické prostředky, jimiž lze učinit podání, které je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3 daňového řádu, pak se tato informace nemohla vztahovat na možnost činit podání prostřednictvím datové zprávy, neboť povinnost zřídit a zveřejnit elektronickou adresu podatelny plyne správci daně z obecných právních předpisů; stejně tak jako je jeho povinností tento způsob elektronické komunikace akceptovat (viz bod [38] tohoto rozsudku). Ustanovení § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu dává správci daně možnost zveřejnit *jiné technické prostředky*, avšak smyslem tohoto ustanovení je připustit další způsoby podání nad rámec toho, co mu přikazuje zákon, je-li k tomu správce daně dostatečně technicky vybaven.

[35] V nyní souzené věci stěžovatel zaslal potvrzení kontrolního hlášení ze dne 25. 7. 2017 na adresu elektronické podatelny Ministerstva financí; svůj postup odůvodňuje tím, že příslušný správce daně nezveřejnil na své úřední desce elektronickou adresu své podatelny. Ministerstvo financí, jakožto ústřední orgán státní správy pro oblast působnosti orgánů finanční správy, bezesporu správcem daně je (§ 1 zákona o Finanční správě České republiky a § 10 daňového řádu) a taktéž mu svědčí povinnost přijímat doručené dokumenty prostřednictvím elektronické adresy (e-mailu) podatelny, kterou má povinnost zveřejnit na své úřední desce. Podle § 75 daňového řádu má správce daně, vůči němuž bylo učiněno podání, o kterém není příslušný vést ve věci řízení, povinnost postoupit takové podání příslušnému správci daně a uvědomit o tom podatele. Ministerstvo financí mělo tedy věc předat příslušnému finančnímu úřadu.

[36] Lze shrnout, 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 a spisové službě, 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 a spisové službě). Podle výše nastíněných východisek správce daně není oprávněn omezovat okruh podání, která je možné činit prostřednictvím e-mailové adresy podatelny. Ministerstvo financí mělo povinnost postoupit podání příslušnému správci daně, a to na základě § 75 daňového řádu.

[37] Nejvyšší správní soud však nemůže posoudit, zda potvrzení ze dne 25. 7. 2017 bylo podáno účinně. Předložená spisová dokumentace totiž předmětné potvrzení neobsahuje. Součástí spisu je toliko výpis ze systému ADIS - EPI, č. j. 1706172405 2008-51524-108436, na němž je ručně poznamenáno, že potvrzení o podání elektronicky datovou zprávou bylo odesláno e-mailem na Ministerstvo financí. Z uvedeného není možné ověřit, zda potvrzení ze dne 25. 7. 2017 bylo opatřeno kvalifikovaným podpisem tak, jak vyžaduje § 71 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve spojení s § 6 zákona č. 297/2016 Sb., či nikoliv. Spisová dokumentace tedy není kompletní a z tohoto důvodu nemohl být ve věci dostatečně zjištěn skutkový stav. Za této situace tedy není možné posoudit, zda bylo potvrzení ze dne 25. 7. 2017 podáno v souladu se zákonem a v závislosti na tom nelze ani učinit závěr o (ne)zákonnosti platebního výměru.

[38] S ohledem na výše uvedené je nutné konstatovat, že ve věci nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, neboť spisová dokumentace neobsahuje podání ze dne 25. 7. 2017. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbývá, než rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 s. ř. s. V něm bude městský soud povinen doplnit spisovou dokumentaci o potvrzení ze dne 27. 7. 2017 za účelem toho, aby postavil na jisto, zda toto potvrzení bylo podáno řádně a se všemi zákonem stanovenými náležitosti jak z hlediska formy, tak z hlediska obsahu. V závislosti na tom bude muset znovu posoudit zákonnost platebního výměru. Městský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:
Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. ledna 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu