



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **S com s.r.o.**, IČO: 25668901
se sídlem Františka Diviše 1534/5, Praha 10

zastoupená Janem Vyskočilem, daňovým poradcem
se sídlem Šrobárova 2002/40, Praha 10

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2023, č. j. 25847/23/5100-41452-703064

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyni byla celkem dvaceti dodatečnými platebními výměry doměřena daň z přidané hodnoty za různé měsíce roků 2017 a 2018. Proti dodatečným platebním výměrům žalobkyně podala odvolání. Její odvolání ale Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) shledal opožděným, a proto jej rozhodnutím ze dne 12. 12. 2022, č. j. 9117597/22/2010-52522-109606 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) zamítl a odvolací řízení zastavil. Žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí podala odvolání, o němž žalovaný rozhodl rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) tak, že změnil výrok prvostupňového rozhodnutí, a to tím způsobem, že do

výčtu odvoláním napadených dodatečných platebních výměrů přidal dodatečné platební výměry za únor a duben 2018; v ostatním zůstal výrok prvostupňového rozhodnutí nezměněn. Žalovaný se totiž ztotožnil se závěrem správce daně, že odvolání žalobkyně bylo opožděné.

2. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že žalobkyni byly dodatečné platební výměry doručeny dne 11. 10. 2022. Správce daně obdržel dne 15. 11. 2022 datovou zprávu od tehdejšího zástupce žalobkyně, která byla označena jednak jako *Potvrzení podání ze dne 10. 11. 2022*, a jednak jako *Odvolání proti dodatečným platebním výměrům*. Žalobkyně uvedla, že ve smyslu § 71 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) tímto podáním v pětidenní lhůtě potvrzuje odvolání, které správci daně zaslala do e-mailové schránky dne 10. 11. 2022. Správce daně ale žádný takový e-mail nedohledal, a to ani ve spolupráci s IT oddělením Generálního finančního ředitelství, jenž prohledalo poštovní server finanční správy včetně spamu a karantény antiviru. Žalobkyně doložila správci daně kopii e-mailu ze dne 10. 11. 2022 (soubor formátu PDF), odesílatel xkrut00@gmail.com, příjemce podatelna2010@fs.mfcr.cz, předmět zprávy „*JČ: 25668901 S Com – Odvolání proti dodatečným platebním výměrům*“. Tento dokument ale podle správce daně ani žalovaného nedokládá doručení e-mailového podání (odvolání) správci daně do jeho e-mailové schránky, nýbrž nanejvýš jeho odeslání. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že pokud se žalobkyně rozhodla komunikovat se správcem daně nezaručeným prostředkem komunikace, nese rizika spojená s tímto postupem a bylo její povinností prokázat, že e-mail správci daně skutečně došel. To se žalobkyni nepodařilo, proto podání ze dne 15. 11. 2022 nemohl správce daně vyhodnotit jako potvrzení e-mailu ze dne 10. 11. 2022, ale jako samotné odvolání, které je zjevně opožděné. Žalobkyně byla po celé řízení zastoupena osobou znalou daňového práva, povinně disponující datovou schránkou, proto se žalovaný podivil nad zvoleným způsobem podání odvolání. Zohlednil rovněž to, že dle metodického pokynu správce daně přijetí e-mailu vždy potvrzuje, což se nyní nestalo. Nelze aplikovat ani § 35 odst. 4 daňového řádu, podle něhož se v pochybnostech lhůta považuje za zachovalou, není-li prokázán opak, protože e-mail ze dne 10. 11. 2022 doručen správci daně nebyl.
3. V žalobě žalobkyně namítla, že po ní nelze žádat, aby prokazovala doručení e-mailu správci daně. Technicky to není možné, protože nemá přístup do příslušných databází. Žalovaný si dle názoru žalobkyně pod formální záminkou přisvojuje procesní výhodu. Je totiž pánem daňového řízení, ale zároveň i jeho stranou. Správce daně ani žalovaný nemohou objektivně konstatovat, že zpráva nebyla doručena s následkem zastavení řízení. Žalobkyně se domnívá, že v daném případě je třeba aplikovat princip dobré správy a zásadu *v pochybnostech ve prospěch poplatníka*. Měl by tak být zvolen postup svědčící procesně slabší straně a nikoliv veřejné moci.
4. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nepřipustnou odmítl. Ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že aby bylo možné aplikovat § 71 odst. 3 daňového řádu a kvalifikovaně potvrdit podání učiněné jinou formou než předpokládanou v § 71 odst. 1 téhož zákona, je třeba, aby takové podání správci daně *došlo*, tj. dostalo se do jeho dispoziční sféry. To se v nyní projednávané věci nestalo, resp. tuto skutečnost nedokazuje kopie e-mailu ze dne 10. 11. 2022. Tento důkaz je proto irelevantní. Správce daně důkladně prověřil, zda mu e-mail skutečně nedošel (to plyne ze správního spisu). Na danou

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

věc nelze podle žalovaného aplikovat ani zásadu *in dubio mitius*. Není tu totiž žádná neurčitá právní norma, jež by umožňovala dvojí, srovnatelně obhajitelný výklad. Aplikovaná ustanovení jsou zcela jednoznačná.

5. Při rozhodování o žalobě soud vycházel zejména z této právní úpravy:
6. Podle § 71 daňového řádu podání lze učinit písemně, a to v listinné podobě nebo elektronicky, anebo ústně do protokolu; elektronicky lze podání učinit pouze datovou zprávou
 - 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,
 - c) s využitím přístupu se zaručenou identitou, nebo
 - d) prostřednictvím daňové informační schránky.
7. Podle § 71 odst. 3 daňového řádu účinky podání učiněného elektronicky má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití jiné datové zprávy než podle odstavce 1, 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.
8. Podle § 73 odst. 3 daňového řádu správce daně na požádání potvrdí podání učiněné písemně. Jde-li o datovou zprávu zasílanou na technické zařízení správce daně, je přijetí podání potvrzeno tímto zařízením s uvedením časového údaje o přijetí této datové zprávy.
9. Poté, co soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Před vlastním posouzením věci soud uvádí, že neshledal důvod k odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., jak navrhoval žalovaný. Ten ostatně pro tento svůj návrh neposkytl jakoukoliv argumentaci. Žaloba v dané věci je přípustná - nenaplnuje ani jeden důvod nepřípustnosti upravený v § 68 s. ř. s., a nejedná se ani o žádnou z kompetenčních výluk uvedených v § 70 s. ř. s. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na nedostatek v doručování napadeného rozhodnutí a připustil, že rozhodnutí doručoval nesprávné osobě, a to společnosti ATERRA GROUP a. s., personálně propojené s tehdejší zplnomocněným zástupcem žalobkyně, společností ATERRA Tax s. r. o. Formálně vzato tedy napadené rozhodnutí žalobkyni do dnešního dne doručeno nebylo. S ohledem na princip materiálního doručení je ale určující doručení faktické, tedy okamžik, kdy se písemnost bezpochyby dostala do právní sféry adresáta. Žalobkyně sama v žalobě tvrdí, že jí napadené rozhodnutí bylo doručeno dne 27. 11. 2023, přičemž z obsahu žaloby je zřejmé, že je s jeho obsahem seznámena. Soud proto tento den považuje za den, kdy bylo žalobkyni napadené rozhodnutí oznámeno. Žaloba proto není předčasná a ani opožděná.
11. V projednávané věci je mezi stranami sporné, zda byl správci daně doručen dne 10. 11. 2022 e-mail od žalobkyně a zda jeho doručení mohla žalobkyně úspěšně prokázat kopií (printscreenem) odeslaného e-mailu.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

12. Odpověď na první spornou otázku plyne ze správního spisu. V něm se nachází datová zpráva žalobkyně ze dne 15. 11. 2022, která dle svého obsahu „potvrzuje“ podání učiněné e-mailem dne 10. 11. 2022 a jejíž přílohou je též samotné odvolání. Dále se ve správním spise nachází screenshot SMS zprávy správce daně adresované žalobkyni se žádostí o zaslání potvrzení o přijetí e-mailové zprávy. V odpovědi na tuto žádost žalobkyně správci daně zaslala dne 22. 11. 2022 e-mail, jehož přílohou jsou dva soubory, jimiž údajně provedla odvolání - jeden v čitelné PDF verzi (výše popsany printscreen), druhý ve verzi „kryptované, jak vyjždí ze služby gmail“. Kryptovaná verze je zcela nečitelná. Součástí správního spisu je i e-mailová komunikace mezi správcem daně a IT oddělením Generálního finančního ředitelství, z níž plyne, že v logu poštovního serveru finanční správy není pro uvedené datum a odesílatele žádný záznam.
13. Skutečnosti podávané ze správního spisu nasvědčují tomu, že e-mail žalobkyně ze dne 10. 11. 2022 správci daně nedorazil. Je přitom třeba důrazně odmítnout, že by si správce daně či žalovaný mohli svévolně vymýšlet, zda jim konkrétní podání daňového subjektu došlo či nikoliv a na základě toho činit pro daňový subjekt tak zásadní rozhodnutí, jako je rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro opožděnost. Správce daně není „stranou“ daňového řízení, jak se mylně domnívá žalobkyně, nýbrž subjektem daňového řízení odpovědným za správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Orgány finanční správy jsou povinny při správě daní postupovat dle zákona a svou pravomoc užívají pouze k účelům, k nimž jim byla zákonem nebo na základě zákona svěřena (§ 5 odst. 1, 2 daňového řádu). Opačný postup by byl zneužitím pravomoci správce daně a popíral by zásady demokratického právního státu. V postupu správce daně ani žalovaného ovšem soud žádnou svévoli neshledal. Správce daně vynaložil značné úsilí při pátrání po e-mailu, který mu žalobkyně údajně odeslala, avšak s nulovým výsledkem.
14. Odpověď na druhou spornou otázku plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, který se k rizikům e-mailových podání a důsledkům nespolehlivosti tohoto komunikačního kanálu již opakovaně vyjádřil. Jeho závěry lze shrnout tak, že účastník, který si zvolil doručování na elektronickou adresu, nese riziko spočívající v tom, že e-mailová komunikace je považována za nezaručenou, a musí proto počítat s možností, že zpráva nemusí být adresátovi z různých důvodů doručena. *„V případě podání účastníka řízení je rozhodný okamžik dojití podání správnímu orgánu či soudu; proto pro zachování lhůty nestačí, je-li podání odesláno emailem poslední den lhůty (...). Pokud by účastník doložil odeslání písemnosti printscreenem emailového klienta či obdobnou formou záznamu o odeslání emailu, prokázal by pouze odeslání podání, nikoliv zda (a kdy) podání došlo soudu či správnímu orgánu, a to i pokud by v daném případě nebyl důvod pochybovat o pravosti důkazu odeslání emailu.“* (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2015, č. j. 8 As 6/2015-37, bod 13 a ze dne 23. 3. 2016, č. j. 6 As 276/2015-31, body 14 a 15).
15. Bylo tedy výhradně na žalobkyni, aby doložila, že její e-mail ze dne 10. 11. 2022 obsahující odvolání proti dodatečným platebním výměrům správci daně došel. Žalobkyně nedoložila, že by obdržela potvrzovací e-mail od správce daně (který by byl správce daně povinen žalobkyni zaslat na základě § 73 odst. 3 daňového řádu), ač k tomu byla vyzvána. Doložila pouze kopii e-mailu. Taková listina však není způsobilá prokázat, že předmětný e-mail správci daně došel. Nejvyšší správní soud k tomuto důkaznímu prostředku a jemu

podobným uvedl, že výtisk e-mailové hlášenky není nenapodobitelný, v případě vzniku pochybností o odeslání zprávy proto zpravidla nebude postačovat ani *k prokázání odeslání* (srov. rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č. j. 8 Afs 55/2008-70). Stejný závěr platí i ve vztahu k printscreenu obrazovky elektronické podatelny (či jiného emailového klienta), protože i zde je v případě vzniku pochybností možné uvažovat o falsifikaci snímku obrazovky (viz výše citovaný rozsudek č. j. 8 As 6/2015-37).

16. Žalobkyně si způsob podání odvolání e-mailem odesílaným poslední den třicetidenní lhůty vybrala sama, resp. toto rozhodnutí učinil její zástupce, odborník v oblasti daňového práva. Je třeba si uvědomit, že žalobkyni je k tíži kladeno výhradně to, že si zvolila komunikační kanál, který není zaručený a o němž mohla a měla vědět, že může při doručení podání selhat. Jestliže sama zvolila takový komunikační kanál, ačkoliv měla řadu jiných možností, jak správci daně odvolání prokazatelně doručit, nemůže se nyní dovolávat principů dobré správy.
17. Soud se ztotožňuje rovněž s názorem žalovaného, že na posuzovanou věc není možné aplikovat zásadu *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji). Aplikace uvedené zásady je na místě tehdy, umožňuje-li daňový zákon více možností interpretace; pak je třeba volit takovou, která je ve prospěch daňového subjektu. Daňový řád ale jednoznačně zakotvuje možnost potvrdit nezaručené podání v pětidenní lhůtě od jeho *dojití* správci daně. Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud, důkazní břemeno ohledně skutečnosti, zda a popř. kdy k dojití došlo, leží na odesílateli. Žádné pochybnosti ani možný dvojitý výklad konkrétního ustanovení zde dány nejsou.
18. Protože soud neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. Za splnění podmínek uvedených v § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé rozhodl bez nařízení ústního jednání (oba účastníci řízení s tímto postupem souhlasili).
19. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto druhým výrokem rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Praha 17. prosince 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.