



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **S com s. r. o.**, Františka Diviše 1534/5, Uhřetěves, Praha 10, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem, Šrobárova 2002/40, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2023, čj. 25847/23/5100-41452-703064, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2024, čj. 15 Af 2/2024 - 31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

#### 1. Popis věci a průběh předchozího řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 10 (*správce daně*) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty za různé měsíce mezi lety 2017–2018. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Protože bylo odvolání opožděné, správce daně je zamítl a řízení zastavil. Žalobkyně totiž dne 15. 11. 2022 zaslala správci daně datovou zprávu označenou jako *Potvrzení podání ze dne 10. 11. 2022* a zároveň jako *Odvolání proti dodatečným platebním výměrům*. Tím chtěla žalobkyně potvrdit odvolání (dle § 71 odst. 3 daňového řádu), které správci daně údajně zaslala do e-mailové schránky dne 10. 11. 2022. Správce daně ovšem e-mailovou zprávu z tohoto dne nedohledal (a to ani za součinnosti IT oddělení Generálního finančního ředitelství). Protože žalobkyně doručení e-mailové zprávy neprokázala, vyhodnotil správce daně podání ze dne 15. 11. 2022 jako (skutečné) odvolání. Lhůta pro podání odvolání však uplynula právě dne 10. 11. 2022. Správce daně proto uzavřel, že žalobkyně nepodala odvolání ve lhůtě stanovené zákonem.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. Žalovaný rozhodnutí správce daně v záhlaví označeným rozhodnutím změnil tak, že do výčtu odvoláním napadených dodatečných platebních výměrů přidal dodatečné platební výměry za měsíce únor a duben 2018, ve zbytku zůstal výrok nezměněn. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze.

[3] Městský soud žalobu nyní napadeným rozsudkem zamítl. S odkazem na judikaturu NSS uzavřel, že e-mailová komunikace je považována za nezaručenou a žalobkyně je tak povinna nést důsledky případného selhání zvoleného komunikačního prostředku.

## 2. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (*stěžovatelka*) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Rozsudek městského soudu je podle stěžovatelky nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Dle stěžovatelky bylo postupem správce daně a městského soudu porušeno její právo na spravedlivý proces a další procesní práva. Zároveň byl správce daně neúměrně procesně zvýhodněn.

[5] Konkrétně stěžovatelka namítá, že městský soud v bodu 13 rozsudku konstatoval, že stěžovatelka správce daně mylně označila za stranu sporu. Tím prý městský soud „staví na hlavu“ celý obecný princip daňového práva. Správce daně totiž zastává obě pozice (tj. stranu sporu i subjekt daňového řízení odpovědný za správné zjištění a stanovení daně).

[6] Městský soud nepřipustil možnost, že k poruše či výpadku při doručení e-mailové zprávy došlo výhradně na straně technických zařízení správce daně. Prokázání takové skutečnosti je ovšem zcela mimo dispozici daňového subjektu. Stěžovatelka nepopírá vlastní odpovědnost za doručování tímto způsobem, je však nutno přihlídnout k oprávněnému očekávání a dobré víře, že její podání správci daně došlo. Svěřil-li stát správu písemností a doručování do rukou strojů, které nejsou bezporuchové, je povinen ponechat prostor pro nápravu technických chyb, pokud k nim dojde (ať už v kterémkoliv technickém uzlu). Zde spatřuje stěžovatelka nutnost aplikace pravidla *in dubio mitius*. Stěžovatelka se domnívá, že toto pravidlo není vyhrazeno pouze pro případy výkladu zákona, ale je třeba je aplikovat i v momentě, kdy proti sobě stojí rozporná tvrzení. V opačném případě dochází k neúměrnému zvýhodnění tvrzení státního orgánu proti tvrzení daňového poplatníka, což nelze v právním státě tolerovat.

[7] Dále stěžovatelka upozornila, že správce daně argumentuje bezchybností svých tvrzení a počítačových systémů, ale sám doručoval platební výměry jiné osobě, než měl. Na jedné straně tedy správce daně opírá svá tvrzení o (údajně bezchybné) výstupy ze svých systémů, které ale sám „není schopen správně používat“. Lze tedy konstatovat, že „pochybný“ způsob doručování zvolily obě strany a nemají si navzájem „co vyčítat“. K tíži stěžovatelky nelze přičítat nefunkčnost systému daňové správy, přičemž k prokazování funkčnosti činí daňový správce výpisy ze svých systémů.

[8] Správce daně údajně využil procesní postup, aby zabránil dalšímu projednání věci. Místo aby plnil svoji základní povinnost stanovit správně daň, vede již druhým rokem spor o doručení písemnosti. Ve veřejném zájmu je však správně stanovit daň (řešit věc hmotněprávně), ne se procesně „pitvat“ v tom, zda chyba v doručení byla způsobena technickým problémem a komu jde k tíži. Stěžovatelka se domnívá, že v procesní rovině je

pokračování

nutno zachovat práva daňového subjektu. Navrhla proto NSS, aby zrušil napadený rozsudek a případně i rozhodnutí žalovaného.

[9] *Žalovaný* se ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku. Stěžovatelka sice namítla jeho částečnou nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, avšak své tvrzení náležitě nespecifikovala. Dle žalovaného kasační námitky stěžovatelky směřují spíše proti rozhodnutí o odvolání než proti napadenému rozsudku. Napadený rozsudek je totiž řádně odůvodněn a je srozumitelný. Z jeho obsahu je zřejmé, jaké otázky městský soud považoval za rozhodné, přičemž vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jakož i nosné důvody (*ratio decidendi*) rozsudku jsou zřetelné. Stejně tak městský soud odpovídajícím způsobem vyložil rizika e-mailových podání a důsledky nespolehlivosti tohoto komunikačního kanálu, a to s odkazem na relevantní judikaturu NSS. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak (podrobně) by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu znemožňuje napadený rozsudek přezkoumat (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 3 Azs 69/2016 - 24, nebo ze dne 14. 1. 2022, čj. 4 Azs 42/2020 - 49).

[10] *Žalovaný* připustil, že při doručování rozhodnutí o odvolání pochybil, když rozhodnutí doručoval společnosti ATERRA GROUP a.s. namísto personálně propojené společnosti ATERRA Tax s.r.o. O materiálním doručení rozhodnutí o odvolání nejpozději dne 27. 11. 2023 (dle tvrzení stěžovatelky) však není dle žalovaného jakýchkoli pochyb. Na žalobu proti rozhodnutí o odvolání tak bylo nahlíženo jako na včas podanou. Stěžovatelka proto nesprávným postupem při doručování rozhodnutí o odvolání nebyla nijak zkrácena na svých právech.

[11] V § 71 odst. 1 daňového řádu jsou uvedeny možnosti, kterými lze učinit podání vůči správci daně. Kromě tam uvedených způsobů je možné podání učinit i jinak, avšak za podmínek uvedených v § 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.*“

[12] Dodatečné platební výměry byly stěžovatelce doručeny dne 11. 10. 2022. Stěžovatelka tvrdila, že odvolání proti dodatečným platebním výměrům učinila poslední den lhůty, tj. dne 10. 11. 2022, avšak nikoli některým ze způsobů vymezených v § 71 odst. 1 daňového řádu, tedy kvalifikovanou formou, ale „*za použití jiné datové zprávy*“ dle § 71 odst. 3 daňového řádu, tedy e-mailem. Toto e-mailové podání se však nikdy nedostalo do dispoziční sféry správce daně, tj. nikdy mu nebylo doručeno. Za odvolání proto považoval až podání ze dne 15. 11. 2022, nazvané jako *Potvrzení odvolání*.

[13] Ačkoli stěžovatelka správci daně zaslala e-mailem verzi podání datovanou dnem 10. 11. 2022, uvedené je dle žalovaného způsobilé nanejvýš prokázat odeslání předmětné e-mailové zprávy, nikoli však doručení správci daně. Stěžovatelka nepředložila žádný relevantní doklad o doručení e-mailové zprávy. Dle judikatury ani prokázání odeslání e-mailové zprávy nepostačuje k prokázání jejího doručení (viz bod 14 rozsudku městského soudu). Vzhledem k tomu, že správci daně bylo doručeno pouze podání ze dne 15. 11. 2022, podání datované dnem 10. 11. 2022 (tj. stěžovatelkou tvrzené e-mailové podání učiněné v poslední den lhůty pro podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům) nebylo správci daně doručeno nikdy. Za den podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům tak bylo nutné považovat až den 15. 11. 2022. Takto učiněné odvolání bylo

opožděné a nebylo možné postupovat jinak než dle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Z judikatury NSS totiž plyne, že rozhodným okamžikem pro posouzení včasnosti e-mailového podání správnímu orgánu je jeho dojití (doručení). Rozhodla-li se stěžovatelka komunikovat se správním orgánem prostřednictvím e-mailu (který je nezaručeným prostředkem komunikace), je její povinností prokázat, že podání správnímu orgánu skutečně došlo. Žalovaný rovněž uvedl, že stěžovatelka opomíjí skutečnost, že veškerá podání (včetně e-mailových zpráv), jsou ze strany finanční správy automaticky potvrzována. Stěžovatelka proto nemohla mít legitimní očekávání, že správce daně zprávu obdržel.

[14] Nedůvodná je také námitka stran postupu v rozporu se zásadou „v pochybnostech ve prospěch poplatníka“ (*in dubio mitius*). Tuto zásadu nelze na řešený případ aplikovat. Nejde totiž o konflikt dvou rovnocenných výkladů zákona, který je předpokladem použití výše zmíněné zásady. Předpokladem aplikace principu *in dubio mitius*, a tedy mírnějšího postupu (*mitius*), je naplnění jeho hypotézy vyjádřené slovy *in dubio*. Tento princip se podle žalovaného vztahuje pouze na případy, kdy je právní norma neurčitá a umožňuje dvojí výklad, tedy vzbuzuje pochybnosti o svém obsahu, a zároveň její výklady jsou argumentačně srovnatelně obhajitelné. V tomto případě však daňový řád jednoznačně zakotvuje povinnost potvrdit nezaručené podání v pětidenní lhůtě od jeho dojití správcí daně. Jak již vysvětlil NSS, důkazní břemeno ohledně skutečnosti, zda a popř. kdy k dojití došlo, leží na odesílateli (v tomto případě na stěžovatce).

[15] Dle žalovaného je nutné odmítnout rovněž námitku, podle které správce daně využil procesní vyřízení odvolání namísto jeho věcného posouzení. Důvodem zvoleného postupu nebyla obava z věcného přezkoumání dodatečných platebních výměrů, resp. správnosti dodatečně stanovené daně, ale skutečnost, že zákon stanoví postupy správce daně, který nemá na výběr, jakým způsobem bude při vyřizování odvolání postupovat. Daňový řád stanoví, že před postoupením odvolání k rozhodnutí odvolacímu orgánu dle § 113 odst. 3 daňového řádu je správce daně nejprve povinen posoudit podané odvolání z procesního hlediska (dle § 112 a § 113 odst. 1 daňového řádu). Následně musí posoudit mj. včasnost podaného odvolání – a je-li podáno opožděně, zamítne je. Žalovaný proto navrhl, aby NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

### 3. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Pokud by totiž byla tato námitka důvodná, NSS by napadený rozsudek zrušil, aniž by zkoumal důvodnost dalších uplatněných kasačních důvodů, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze posuzovat jeho zákonost.

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, avšak bez toho, aby své tvrzení blíže specifikovala. To znamená, že by například upřesnila, který žalobní bod nebo argument soud opomenul vypořádat. NSS proto napadený rozsudek s ohledem na tuto námitku posoudil jen ve zcela obecné rovině a uzavřel, že rozsudek je přezkoumatelný. Odůvodnění rozsudku je srozumitelné a reflektuje přílehavou judikaturu NSS. Městský soud pečlivě vypořádal všechny námitky stěžovatelky a řádně vysvětlil své úvahy. NSS proto tuto námitku neshledal důvodnou a přistoupil k věcnému posouzení dalších kasačních námitek stěžovatelky.

pokračování

[18] Mezi stranami je sporné, zda důkazní břemeno ohledně doručení podání prostřednictvím e-mailové zprávy leží na odesílateli (v tomto případě na stěžovatelce). To je podstatné pro posouzení skutečnosti, zda stěžovatelka podala odvolání opožděně a zda správce daně postupoval správně, když odvolání zamítl a řízení zastavil.

[19] Podle § 71 odst. 1 daňového řádu platí, že *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.*

[20] Dále podle § 71 odst. 3 daňového řádu má *účinky podání učiněného elektronicky 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.*

[21] Podle ustálené judikatury NSS je e-mailová komunikace považována za nezaručený prostředek komunikace. Využije-li tedy daňový subjekt právě tuto formu komunikace, je jeho povinností prokázat, že k doručení podání skutečně došlo (viz rozsudky ze dne 23. 3. 2016, čj. 6 As 276/2015 - 31; ze dne 31. 10. 2014, čj. 7 Afs 113/2014 - 33; ze dne 18. 7. 2006, čj. 5 Afs 77/2005 - 67, ze dne 4. 9. 2015, čj. 8 As 6/2015 - 37). NSS v usnesení ze dne 9. 8. 2012, čj. 9 As 100/2012 - 29, dále uvedl, že „*je odpovědností účastníka řízení, jaký zvolí procesní postup, včetně volby komunikačních prostředků se soudem a akceptace rozdílů, které z povahy jednotlivých komunikačních prostředků plynou.*“

[22] Dle NSS jsou závěry vyslovené v těchto rozhodnutích plně aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc. Stěžovatelka ostatně judikaturu zdejšího soudu nezpochybňuje – pouze uvedla, že judikatura nereflektuje možnost vzniku technických potíží na straně správního orgánu (správce daně). Připustil-li stát doručování prostřednictvím e-mailu, měl by dle stěžovatelky ponechat prostor pro nápravu technických chyb.

[23] Tomu však nelze přisvědčit. NSS totiž v označených rozsudcích opakovaně konstatoval, že e-mailová komunikace je nezaručeným prostředkem komunikace a odesílatel má možnost vybrat si z několika způsobů doručování (§ 71 daňového řádu). Zvolila-li si proto stěžovatelka k doručování podání e-mailovou komunikaci, nese riziko, že tento způsob přenosu (z jakéhokoli důvodu) selže a podání správnímu orgánu včas (nebo vůbec) nedojde. Judikatura tedy připouští vznik technických a jiných problémů při doručování e-mailem, přičemž není rozhodující, z jakého důvodu k selhání došlo, resp. na čí straně nastaly potíže.

[24] Stěžovatelka dále uvedla, že nepopírá odpovědnost za doručování zvoleným způsobem, avšak je podle ní potřeba zohlednit její dobrou víru v doručení zprávy. NSS k tomu uvádí, že stěžovatelka tuto námitku neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla, a námitka je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). S ohledem na výše uvedenou judikaturu však stěžovatelce nemohla dobrá víra svědčit. V dobré víře je totiž ten, kdo je *důvodně* přesvědčen o oprávněnosti svého jednání. Taková situace by mohla nastat např. tehdy, potvrdil-li by např. správce daně stěžovatelce přijetí e-mailové zprávy. Nic takového se však v nyní posuzovaném případě nestalo. To, že stěžovatelka své údajné dřívější podání v předepsané lhůtě doplnila, proto bez dalšího nesvědčí o dobré víře stěžovatelky v doručení e-mailové zprávy.

[25] NSS nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky týkající se nutnosti aplikace zásady *in dubio pro mitius* (v pochybnostech mírněji). Uvedenou zásadu je totiž možno aplikovat pouze za situace, kdy relevantní zákonná úprava umožňuje vícero argumentačně podložených výkladů směřujících k odlišným výsledkům, a nikoliv tehdy, je-li aplikovaná úprava kogentní. V tomto případě přitom není o výkladu předmětných ustanovení sporu.

[26] Námitka o pochybení správce daně při doručování rozhodnutí o odvolání není pro nyní posuzovanou věc relevantní a nelze přisvědčit stěžovateli, že by si snad navzájem měli „vymazat své prohřešky.“ Mezi účastníky je totiž nesporné, že správce daně rozhodnutí o odvolání doručoval jinému subjektu, než doručovat měl. Protože však šlo o osoby propojené, stěžovatelka byla s rozhodnutím materiálně seznámena, o čemž není pochyb vzhledem k včasné podané žalobě (v žalobě ostatně sama stěžovatelka potvrdila doručení rozhodnutí dne 27. 11. 2023). Pokud by však nebylo prokázáno, že se stěžovatelka s rozhodnutím o odvolání seznámila, nesl by správce daně důsledky nesprávného doručování.

[27] Brojí-li stěžovatelka proti povinnosti prokázat dojití podání do sféry správce daně, odkazuje NSS na shora uvedené rozsudky. Takový postup je totiž zcela v souladu s judikaturou NSS. Stěžovatelkou předložené kopie (*printscreens*) odeslaného emailu a svědectví zaměstnanců tehdejšího zástupce stěžovatelky byly způsobilé prokázat pouze odeslání e-mailové zprávy, nikoliv však její dojití do sféry správce daně (které je pro aplikaci pravidla v § 71 odst. 3 daňového řádu stěžejní). Lze tedy uzavřít, že důkazní břemeno ohledně dojití e-mailové zprávy leželo na stěžovateli. Důkazní prostředky, které předložila, nebyly schopny uvedenou skutečnost prokázat. Stěžovatelka proto důkazní břemeno neunesla. Správce daně tak správně uzavřel, že odvolání bylo podáno až dne 15. 11. 2022, tedy po lhůtě k podání odvolání.

[28] Stěžovatelka se rovněž mylí, domnívá-li se, že je ve veřejném zájmu věcné projednání sporu a že se správce daně nemá „pitvat“ v procesních záležitostech. Správce daně totiž jako státní orgán jedná na základě a v mezích zákona. V rámci své činnosti je povinen respektovat rovněž závaznou judikaturu. V daném případě proto správce daně nemohl věc meritorně projednat, neboť stěžovatelka promeškala zákonem určenou lhůtu k podání odvolání. Stanoví-li zákon lhůtu pro podání odvolání, musí ji respektovat jak správce daně, tak daňový subjekt. Právě naopak totiž platí, že projednal-li by správce daně opožděně podané odvolání stěžovatelky, postupoval by nezákonně a nepřípustně by ji zvýhodnil.

[29] Stěžovatelka se dále vymezila proti postavení správce daně, když tvrdí, že nemůže objektivně konstatovat nedoručení zprávy s následkem zastavení řízení. Ani v tomto směru nelze stěžovateli přisvědčit. Správce daně je správní orgán, který svou pravomoc vykonává na základě zákona a v jeho mezích. Svou činnost vykonává prostřednictvím úředních osob (§ 12 daňového řádu). Cílem jeho činnosti (jak tvrdí sama stěžovatelka) je zjištění, stanovení a zabezpečení úhrady daně. Správce daně nemá na řízení žádný osobní zájem. NSS proto není jasné, jak byl správce daně zvýhodněn. Judikatura rozložení důkazního břemene podrobně vysvětluje, přičemž zákon správcí daně ukládá povinnost v případě opožděného odvolání jej zamítnout a řízení zastavit [§ 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Lze proto uzavřít, že postupem správce daně (potažmo žalovaného) nedošlo k porušení práv stěžovatelky.

#### 4. Závěr a náklady řízení

pokračování

[30] NSS na základě shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že městský soud žalobu stěžovatelky zamítl zcela v souladu se zákonnou úpravou a ustálenou judikaturou. Proto neshledal kasační stížnost důvodnou a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v posuzované věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 24. dubna 2025

Vojtěch Šimíček  
předseda senátu