

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **JUDr. Sylva Rychtalíková, insolvenční správkyně MEDICO – K & S, spol. s r. o.,** se sídlem Praha 10, Kodaňská 521/57, zastoupená JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem Český Krumlov, Rooseveltova 37, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Mánesova 3, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2009, č. j. 1468/09-1500, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 9. 2009, č. j. 10 Ca 53/2009 - 55,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2009, č. j. 1468/09-1500, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vimperku ze dne 14. 11. 2008, č. j. 31526/08/102970/3735, o zastavení řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 3. 9. 2008, č. j. 26894/08/102970/3735 na daň z příjmů právnických osob za rok 2005.

Krajský soud v napadeném rozsudku v souladu s žalobními námitkami zkoumal, zda doručení doplnění odvolání zástupkyní stěžovatele e-mailem na adresu podatelna@vim.cb.ds.mfcr.cz bylo účinným doručením, nebo zda takovéto podání muselo být písemně doplněno do tří dnů písemně nebo ústně u správce daně. Dospěl k závěru, že podle § 21 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), se podání učiněné prostřednictvím datové zprávy přijímá na adresu zveřejněnou správcem daně; tj. na adresu http://eds.mfcr.cz, na kterou je odesilatel přesměrován i v případě použití starší adresy http://adis.mfcr.cz,adis,jepo,index,ztml. Elektronická podatelna (dále též „EPO“) http://eds.mfcr.cz vychází z vládního nařízení č. 495/2004 Sb., kterým je prováděn zákon o elektronickém podpisu a z vyhlášky č. 496/2004 Sb., o elektronických podatelnách. Učinil-li stěžovatel podání na adresu podatelna@vim.cb.ds.mfcr.cz, nejde o podání ve smyslu § 21 odst. 3 daňového řádu; o tom byl také správcem daně informován a vyzván k opakování podání na správnou elektronickou adresu nebo o opakování podání písemně či ústně do protokolu. Krajský soud odkázal na obdobný závěr Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 23. 10. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008 - 105. Uzavřel tak, že pokud doplnění odvolání nebylo zasláno elektronické podatelně ani e-mailová zpráva nebyla řádně doplněna písemným či protokolárním podáním, bylo zastavení odvolacího řízení důvodné. K technickým pochybnostem o elektronické podatelně nepřihlédl, neboť se nejednalo o jediný možný způsob komunikace se správcem daně a stěžovatel mohl při nedůvěře v systém postupovat jiným přípustným způsobem. Z těchto důvodů krajský soud žalobu zamítl.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že doplnění odvolání bylo podáno jako příloha e-mailové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem s kvalifikovaným certifikátem poskytovatele certifikačních služeb. Podle jeho názoru se jednalo o podání podle § 21 odst. 3 daňového řádu, které nebylo třeba doplňovat. Je pravdou, že obdržel výzvu správce daně k opakování podání prostřednictvím EPO nebo k písemnému či protokolárnímu doplnění. Na výzvu nereflektoval proto, že byla nesprávná a nezákonná. Obecná podání, která nemají závaznou formu daňového přiznání, lze činit v elektronické podobě bez jakýchkoliv omezení. Pokyn D-252 vydaný Ministerstvem financí je v tomto směru matoucí a překračující zákon. Systém EPO, resp. EPO2 také nepřiměřeně zasahuje do soukromí subjektu, který chce podat daňové či jiné podání elektronickou cestou. Nezbytnou předchozí kontrolou počítače přes stanovené webové rozhraní se nebezpečně otvírá počítač a případně celá síť uživatelům internetu. Tím je ohrožen počítač a data v něm uložená, a dále je nutné stáhnout do počítače datové informace, u kterých není garantována bezpečnost. Krajský soud se odmítl zabývat bezpečností aplikace EPO s poukazem na právní předpisy. Stěžovatel však od soudu nepožadoval posouzení bezpečnosti aplikace EPO, ale poukazoval na ohrožení soukromí nastavením počítače na rozhraní, které si správce daně vymyslel v prováděcích předpisech. Takový postup je mocenským postupem odporujícím Ústavě; pokud by takto postupovaly všechny státní orgány, musel by mít každý občan několik počítačů. Současné zavedení datových schránek v tom stěžovateli dává za pravdu.

Na internetových stránkách České daňové správy je u Finančního úřadu Vimperk odkaz na elektronickou podatelnu: http://eds.mfcr.cz, a zařízení pro jinou přenosovou techniku (E-mail): podatelna@vim.cb.ds.mfcr.cz. Zařízení pro jinou přenosovou techniku

přitom je institutem práva zmiňovaným v § 21 odst. 3 daňového řádu a podřazení e-mailu je zde extenzivním a nepřípustným výkladem. Krajský soud v případě této žalobní námitky argumentoval odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 8/2008 - 105, s čímž nelze souhlasit. Stěžovatel poslal podání na elektronickou adresu uvedenou na internetu na portálu státní správy (prace.statnisprava.cz). Při záměru poslat zprávu Finančnímu úřadu ve Vimperku je logické zadat si ve vyhledávači tento úřad a ne Ministerstvo financí; na adresách pro tento úřad ovšem nenajde poučení o EPO. Odkaz krajského soudu na § 21 odst. 7 daňového řádu také není příhodný, neboť z jeho znění nevyplývá žádný odkaz na EPO ani na nezbytnost podání přes server MF. K tomu stěžovatel poukazuje na konstantní judikaturu Ústavního soudu k elektronickým podáním, např. na jeho nález ze dne 17. 4. 2007, sp. zn. III ÚS 739/08.

Správce daně sice stěžovatele upozornil na vady podání, ovšem učinil tak rovněž pouze e-mailem, což je v rozporu s § 21 odst. 8 a 9 daňového řádu. Stěžovatel nepovažuje za spravedlivé, aby komunikoval se správcem daně přes ministerstvo financí a sám správce daně postupoval neformálně; navíc správce daně na rozdíl od stěžovatele své sdělení neopatřil elektronickým podpisem. Stěžovatel odvolání proti platebnímu výměru podal řádně a včas, pouze jeho doplnění provedl elektronicky shora popsaným způsobem. K zahájení řízení ve smyslu § 21 daňového řádu tak došlo řádným podáním a vzhledem k tomu, že o nutnosti doplnit podání nebyl řádně informován, mělo být projednáno.

Při odeslání elektronického podání je běžnou a dostupnou aplikací OUTLOOK či OUTLOOK EXPRES, což je obecně známo. Pokud někdo z těchto běžných aplikací na adresu uváděnou na stránkách MF http://eds.mfcr.cz pošle zprávu, není úspěšný, protože tato adresa je pro běžnou elektronickou komunikaci zcela nefunkční a neumožňuje odeslat žádnou písemnost. Takový stav je v přímém rozporu s § 21 odst. 2 daňového řádu. Přitom použití druhé zveřejněné adresy podatelna@vim.cb.ds.mfcr.cz technicky nic nebrání; ostatně z této adresy správce daně se stěžovatelem sám komunikoval. Krajský soud odmítl provést důkaz listinami s návodem ke komunikaci, což zdůvodnil pouze tím, že by tento důkaz pro posouzení zákonného postupu při elektronické komunikaci nebyl rozhodný Není tak jasné proč důkaz odmítl; tím došlo k porušení zásad řádného dokazování a hodnocení důkazů.

Stejně tak krajský soud označil za irelevantní skutečnost, že při zastoupení advokátem systém EPO odporuje zákonu o advokacii, zejména § 16 a § 21.

Stěžovatel proto trvá na názoru, že doplnění odvolání podal řádně a včas, v souladu s daňovým řádem, zákonem č. 227/2000 Sb., o elektronických komunikacích i se Směrnicí č. 1999/93/ES, jež má přímý vertikální účinek je tedy nutné ji aplikovat. Podání učiněné v elektronické podobě se zaručeným certifikátem na emailové adrese podatelny má stejnou hodnotu jako klasické papírové podání a řízení nemělo být zastaveno.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na daňový řád, který vymezuje podmínky pro elektronickou komunikaci v § 21 odst. 3, 5 a 7. Taková podání se přijímají na společném technickém zařízení správců daně na adrese zveřejněné správcem daně. Pokyn D-252 v tomto směru zcela odpovídá zákonu. WWW - aplikace EPO je elektronická podatelna ÚFO ČR a je určena pro podání prostřednictvím datové zprávy. Pro účely automatizovaného zpracování je definována struktura a další technické podmínky podání prostřednictvím elektronické podatelny. Z uvedeného důvodu nelze na elektronickou podatelnu zasílat podání z aplikací jako je např. OUTLOOK, které nesplňují, resp. negarantují požadované technické podmínky podání. Adresa elektronické podatelny není adresou ve smyslu „mailových" aplikací, ale adresou aplikace elektronické podatelny „Elektronická podání pro daňovou správu", která podávajícímu umožňuje zpracovat podání a následně ho odeslat na zařízení správců daně (§ 21 odst. 7 daňového řádu) datovou zprávou ve struktuře a tvaru zveřejněném správcem daně (§ 21 odst. 2 cit. zákona). S touto funkčností byla adresa elektronické podatelny zveřejněna a současně byly pokynem D-252 upraveny a zveřejněny podmínky pro podání v daňových věcech - čl. 2 odkazuje na přesnou strukturu a tvar datové zprávy. Tento požadavek není samoúčelný, ale je předpokladem pro automatizované zpracování. Prostřednictvím elektronické podatelny lze činit jak daňová přiznání, hlášení a vyúčtování, ale i jiná podání, jejichž součástí mohou být i přílohy vytvořené běžně dostupnými textovými editory. Komunikace tedy nevyžaduje žádné mimořádné softwarové vybavení. Adresa zveřejněná na internetových stránkách Ministerstva financí zajišťuje funkci elektronické podatelny pro všechny územní finanční orgány a je na ní přesměrován i odesilatel, který použil předchozí adresu. Elektronická podatelna http://eds.mfcr.cz slouží ke zveřejnění elektronické podatelny podle nařízení vlády č. 495/2004 Sb. a vyhlášky č. 496/2004 Sb. Protože stěžovatel zaslal své podání na adresu podatelna@vim.cb.ds.mfcr.cz, není na takové podání možné hledět jako na elektronické podání se zaručeným podpisem ve smyslu § 21 odst. 3 daňového řádu, přesto, že tento podpis zpráva obsahovala. Jde o „podání učinění za použití jiných přenosových technik" a je třeba s ním nakládat v režimu § 21 odst. 5 daňového řádu – tedy do 3 dnů musí být písemně nebo do protokolu zopakováno.

Poučení správce daně, kterého se stěžovateli dostalo, nebylo nezákonné. K doplnění odvolání byl vyzván a poučení dané podatelnouu pouze reagovalo na nesprávně podané doplnění.

Nedůvodné jsou i stěžovatelovy obavy týkající se bezpečnosti EPO, neboť ministerstvo v souladu s právními předpisy zajišťuje bezpečnost informačních systémů elektronické podatelny a ochranu zpracovávaných dat proti ztrátě, pozměnění či neoprávněnému přístupu. Tvrzení o zásahu do soukromí je neopodstatněné a zajištění vlastního PC je možné běžně dostupnými prostředky. Požadavek na ochranu dat obsahuje jak stěžovatelkou označená Směrnice Evropského parlamentu ze dne 13. 12. 1999 č. 1999/93/ES [příloha č. IV písm. d)], tak i zákon č. 227/2000 Sb. (§ 3 odst. 2). E-mail zaslaný stěžovatelkou na adresu podatelna@vim.cb.ds.mfcr.cz dne 27. 10. 2008 neumožňuje ověření souladu se zákonnými požadavky. Z téhož důvodu žalovaný odmítá i poukaz na povinnost mlčenlivosti stanovenou zákonem o advokacii. Z tohoto pohledu je zpráva zasílaná na elektronickou podatelnu bezpečnější než zpráva zasílaná e-mailem. Z právního hlediska na zprávu odeslanou stěžovatelem nelze hledět jako na elektronické

podání opatřené zaručeným elektronickým podpisem, ale jako na podání učiněné za pomoci jiných přenosových technik v režimu § 21 odst. 5 daňového řádu.

Mimo krajským soudem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 8/2008 - 105, žalovaný poukazuje i na rozsudek téhož soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 61/2009 - 130. Argumentuje-li stěžovatel nálezem Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 739/08 – ten na věc nedopadá, stejně jako další nálezy, na něž je odkazováno.

Proto žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Stěžovatel replikoval, že s argumentací žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti zásadně nesouhlasí. Žalovaný zcela opomenul vyjádření ke skutečnosti, že upozornění na nezbytnost doplnění na nutnost písemného či protokolárního doplnění odvolání zaslal správce daně rovněž e-mailem z adresy podatelna@vim.cb.ds.mfcr.cz. K tomu znovu poukazuje na § 21 odst. 8 a 9 daňového řádu a na nezbytnost zachování rovnosti stran. Není-li pro tuto závadu platné doplnění odvolání stěžovatelem, nemůže být platná ani tato výzva správce daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Stěžovatel důvody kasační stížnosti nepodřadil kasačním námitkám podle § 103 odst. 1 zákona č. 150/ 2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.). Podle jejich obsahu však lze soudit, že namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a vadu v postupu soudu, spočívající v neprovedení důkazů a v jejich nesprávném hodnocení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Pro posouzení důvodnosti kasačních námitek je podstatný obsah správního i soudního spisu. Ze správního spisu vyplynulo, že dne 3. 9. 2008 vydal Finanční úřad ve Vimperku dodatečný platební výměr č. j. 6894/08/102970/3735, jímž daňovému subjektu MEDICO - K & S, zrušil daňovou ztrátu a vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 281 580 Kč. Dne 7. 10. 2008 bylo doručeno odvolání podané zástupkyní daňového subjektu, a to prostřednictvím pošty. Podání obsahovalo pouze oznámení odvolání s označením platebního výměru. Dne 9. 10. 2008 vydal finanční úřad výzvu č. j. 29290/102970/3735 k doplnění náležitostí (důvodů a návrhu na rozhodnutí) odvolání se stanovením lhůty 15 dnů od doručení výzvy. Tato výzva byla doručována poštou a byla zástupkyní daňového subjektu převzata 13. 10. 2008. Dne 27. 10. 2008 bylo podatelně finančního úřadu doručeno elektronické podání označené jako doplnění odvolaní, přičemž text odvolání byl v připojeném wordovém souboru. Na výtisku zprávy je podatelnou potvrzeno „podepsáno“. Podatelna dne 29. 10. 2008 na odesílající e-mailovou adresu zástupkyně daňového subjektu této sdělila, že pro podání v daňových věcech má být použita pouze elektronická podatelna

na adrese http//adis.mfcr.cz/adis/jepo/index.ztml, s tím, že podatelna na adrese podatelna@vim.cb.ds.mfcr.cz není určena pro zprávy s daňovým podáním. Pokud bylo podání s daňovým obsahem doručeno na tuto podatelnu, je třeba je do 3 dnů zopakovat písemně nebo ústně u místně příslušného správce daně, a to i v případě že podání bylo opatřeno zaručeným podpisem. Dne 4. 11. 2008 bylo finančním úřadem vydáno rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení podle § 48 odst. 5 daňového řádu pro nedoplnění odvolání ve stanovené lhůtě. Proti tomuto rozhodnutí bylo podáno odvolání (prostřednictvím pošty). Žalovaný odvolání rozhodnutím ze dne 23. 3. 2009 zamítl s odůvodněním, že podání doplnění odvolání e-mailem na adresu podatelna@vim.cb.ds.mfcr.cz nebylo podáno v souladu se zákonem.

Pokud jde o postup soudu, je pravdou, že stěžovatel v žalobě navrhl provedení důkazu učinit pokus o odeslání datové zprávy na adresu http://eds.mfcr.cz, aby bylo zřejmé, že to není možné. Při jednání soudu od tohoto návrhu ustoupil s tím, že místo toho předkládá soudu jako důkaz listiny opatřené od České daňové správy, kterými dokládá své tvrzení o složitosti podání na uvedenou elektronickou adresu; soud jimi provedl důkaz jejich přečtením.

Nejvyšší správní soud se v prvé řadě zabýval tvrzeným procesním pochybením soudu. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. je soud oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů provede a může provést i důkazy jiné; dokazování se podle § 77 s. ř. s. provádí při jednání. V daném případě krajský soud listiny předložené stěžovatelem při jednání přečetl a založil je do spisu. Tento způsob provedení důkazu odpovídá § 129 odst. 1 o. s. ř. (§ 64 s. ř. s.). V tom tedy krajský soud nijak nepochybil. V rozsudku pak konstatoval předložení těchto listin i jejich obsahu. Provádí-li soud dokazování, pak provedené důkazy logicky musí také vyhodnotit. Hodnocení důkazů je myšlenkovým postupem soudu, při němž podle § 77 odst. 2 s. ř. s. hodnotí veškeré důkazy jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem. Takovému hodnocení ovšem podrobí jen důkazy, které mají pro posouzení věci význam. V případě, že provede důkaz, jehož výsledek pro posouzení věci nepovažuje za rozhodující, je ovšem povinen v odůvodnění rozsudku uvést, proč tento důkaz nemá vliv na posouzení věci. V daném případě tak krajský soud učinil, neboť v závěru odůvodnění uvedl, že důkaz poukazující na složitost elektronického podání daňového subjektu prostřednictvím elektronické podatelny (http://eds.mfcr.cz) nepovažuje za podstatný, neboť se nejednalo o jediný způsob podání. Postup soudu ani způsob vypořádání provedeného důkazu v důvodech napadeného rozsudku tedy nezakládají nepřezkoumatelnost rozsudku ani jinou vadu v postupu soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Pokud jde o správnost posouzení právní otázky soudem, je třeba vycházet z rozhodných ustanovení daňového řádu. V § 48 odst. 4 daňového řádu jsou stanoveny náležitosti odvolání a v dané věci je zcela zřejmé a nesporné, že odvolání stěžovatele tyto náležitosti neobsahovalo. V souladu s § 48 odst. 5 cit. zákona byl také vyzván k doplnění náležitostí a k tomu mu byla stanovena přiměřená lhůta. Tato výzva byla řádně doručena, což rovněž není sporné. Doplnění však bylo podáno e-mailem na adresu podatelna@vim.cb.ds.mfcr.cz.

Podle § 21 odst. 2 daňového řádu (ve znění do 30. 6. 2009) *stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon, podávají daňové subjekty o své daňové povinnosti příslušnému správci daně přiznání, hlášení a vyúčtování na předepsaných tiskopisech. Toto podání lze učinit i prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem ve struktuře a tvaru zveřejněném správcem daně.*

Podle § 21 odst. 3 daňového řádu *jiná podání v daňových věcech, jako jsou oznámení, žádosti, návrhy, námitky, odvolání apod., lze učinit buď písemně nebo ústně do protokolu nebo prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem či za použití jiných přenosových technik (dálnopis, telefax apod.).*

Podle odst. 5 téhož ustanovení *podání učiněné telegraficky či za použití jiných přenosových technik musí být do tří dnů po odeslání opakováno písemně nebo ústně do protokolu.*

V odst. 7 cit. ustanovení je stanoveno, že *podání se činí u místně příslušného správce daně a na požádání musí být přijetí podání potvrzeno. Podání učiněné prostřednictvím datové zprávy se přijímá na společném technickém zařízení správců daně na adresu zveřejněnou správcem daně anebo na technickém nosiči dat, jehož formu zveřejní správce daně. Přijetí podání učiněného prostřednictvím datové zprávy na společném technickém zařízení správců daně se potvrzuje tímto technickým zařízením rovněž prostřednictvím datové zprávy s identifikací technického zařízení, na kterém bylo podání přijato, včetně uvedení časového údaje o přijetí.*

Tato ustanovení je třeba vykládat v jejich kontextu. Lze-li podat odvolání podle odst. 2 cit. ustanovení datovou zprávou opatřenou zaručeným elektronickým podpisem, pak odst. 7) ukládá zaslání datové zprávy na společné technické zařízení správců daně, které tento zveřejní. Co je datovou zprávou stanoví § 2 písm. d) zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů. Nařízení vlády č. 495/2004 Sb., kterým se provádí zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů ukládá v § 1 odst. 1 písm. a) určitým orgánům veřejné moci provozovat jednu nebo více elektronických podatelen. V § 3 jim ukládá zveřejnit na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup informace potřebné k doručování datových zpráv, mezi které patří mj. elektronická adresa elektronické podatelny a údaj o tom, zda je určena pro příjem všech datových zpráv nebo pouze datových zpráv určitého, předem stanoveného obsahu. Podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 496/2004 Sb., o elektronických podatelnách, je přijatá datová zpráva považována za doručenou orgánu veřejné moci, pokud je dostupná elektronické podatelně provozované podle zvláštního právního předpisu. Pokyn Ministerstva financí ze dne 4. 3. 2003 D-252 výše citovaným ustanovením odpovídá a nelze tak přisvědčit stěžovateli, že jeho výklad jde nad jejich rámec.

Tvrdí-li stěžovatel, že podání e-mailem na jinou elektronickou adresu, než adresu elektronické podatelny, je řádným podáním, je-li opatřeno elektronickým podpisem a že k tomuto závěru je třeba dospět na základě Směrnice Evropského parlamentu a Rady 1999/93/ES, není tomuto tak. Směrnice upravuje zásady společenství pro elektronické

podpisy, přičemž ve vztahu k veřejnému sektoru předpokládá užívání elektronických podpisů mj. i mezi správními orgány a občany. Citované právní předpisy neeliminují význam elektronického podpisu datové zprávy, pouze datové zprávy směřují do elektronické podatelny, která je k tomu určena a která je schopna je po technické stránce zpracovat. Zde je třeba poznamenat, že nálezy Ústavního soudu, na které stěžovatel poukazuje, se netýkaly podávání datových zpráv na elektronické podatelny. Závěry Ústavního soudu k významu elektronického podpisu a k charakteru zpráv jím opatřeným zde proto nejsou aplikovatelné. Elektronický podpis v tomto případě není popírán, ale k tomu, aby se jednalo o datovou zprávu, zákon předpokládá i doručení elektronické podatelně.

Předpokládá-li zákon podání datové zprávy se zaručeným elektronickým podpisem pouze na elektronickou podatelnu, jejíž existence a dostupnost byla řádně zveřejněna, pak jen zpráva této elektronické podatelně zaslaná je datovou zprávou se zaručeným elektronickým podpisem. Jinam podaná zpráva tento charakter nemá a je třeba ji považovat za podání učiněné za použití jiné přenosové techniky. Takové podání k tomu, aby bylo považováno za doručené, musí být písemně nebo protokolárně opakováno.

Ostatně Nejvyšší správní soud tento právní názor konstantně zastává. V jeho rozsudku ze dne 23. 10. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008 - 105 je uvedeno: „*(n)a elektronické podání podané daňovým subjektem na jinou elektronickou adresu, než je adresa společného technického zařízení správců daně (§ 21 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), jakkoli je opatřeno zaručeným elektronickým podpisem, nelze hledět jako na podání se zaručeným elektronickým podpisem ve smyslu § 21 odst. 3 citovaného zákona, ale je třeba na něj hledět jako na podání učiněné za pomocí jiných přenosových technik. Takové podání musí být doplněno do tří dnů po odeslání písemně nebo ústně do protokolu nebo s ním musí být vyjádřen souhlas písemně nebo ústně do protokolu. Není-li takové podání v uvedené lhůtě uvedeným způsobem doplněno či s ním není uvedeným způsobem vyjádřen souhlas, hledí se na něj, jako by nebylo podáno. Tyto závěry neplatí, jen jde-li o daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a současně dojde k zaplacení v něm vyčíslené daně (§ 21 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).*“ Obdobné závěry plynou i z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 48/2009 - 118 a č. j. 5 Afs 61/2009 - 130. (Všechna citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www. nssoud.cz).

Namítá-li stěžovatel, že je logické hledat elektronický kontakt na finanční úřad na serveru veřejné správy, má toto tvrzení stejnou logiku, jako že je logické hledat jej na serveru ministerstva financí. Ostatně stěžovatel nepopírá vědomost o elektronické podatelně, pouze je názoru, že podání doplnění odvolání způsobem, který užil, je rovněž řádným a účinným podáním. Navíc je ze spisu zřejmé, že finanční úřad po obdržení e-mailového podání, stěžovatele poučil o elektronické podatelně nebo o nezbytnosti písemného či protokolárního zopakování podání u správce daně.

Stěžovatel zde také namítá protiústavní nerovnost mezi správcem daně a daňovým subjektem, neboť správce daně na jeho e-mailové podání reagoval rovněž e-mailem neodeslaným z elektronické podatelny. V tom spatřuje i nedostatek poučení, kterého se mu mělo dostat podle § 21 odst. 8 a 9 daňového řádu.

Zde je ovšem třeba poukázat na skutečnost, že se jedná o námitky, které stěžovatel neuplatnil v žalobě, i když mu v tom nic nebránilo, a tudíž jsou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné. Aniž by se jimi Nejvyšší správní soud blíže zabýval, pouze nad rámec nezbytného odůvodnění podotýká, že mezi správcem daně a daňovým subjektem v daňovém řízení nejde o vztah rovnosti, ale o vztah vrchnostenský. Dále lze připomenout, že ve výše citovaném rozsudku č. j. 1 Ans 8/2008 - 105 byl zaujat právní názor i k otázce doplnění datové zprávy zaslané na jinou adresu, než na elektronickou podatelnu: „(k) *tomuto doplnění není správce daně povinen daňový subjekt vyzývat podle § 21 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*

Nakonec stěžovatel poukazuje na rozpor se zákonem o advokacii a na narušení soukromí subjektu podávajícího datovou zprávu na elektronickou podatelnu. Vypořádání krajského soudu s touto žalobní námitkou rovněž nepovažuje za dostatečné. Ten ve svém rozsudku uvedl, že tyto námitky nejsou relevantní, neboť daňový řád umožňuje i jiný způsob podání. Ustanovení § 16 a § 21 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, ukládá advokátovi zejména ochranu práv klientů a povinnost mlčenlivosti. Není zde skutečně třeba hodnotit technickou úroveň zabezpečení elektronické podatelny a možnost narušení soukromí odesilatele datové zprávy. Z tohoto hlediska je nerozhodný i odkaz stěžovatele na Směrnici č. 1999/93/ES. Daňový řád počítá i s jinými způsoby účinné komunikace, ať už pro osoby nedisponujícími technickým zařízením, které odesílání datových zpráv elektronické podatelně umožňuje, nebo pro osoby tomuto systému nedůvěřující. Jeden z nich, ovšem v neúplné formě, stěžovatel také užil. Mohl využít i jiných včetně podání písemného, ústního do protokolu, jak je zřejmé z § 21 odst. 3, event. ve spojení s odst. 5 daňového řádu. Za situace, kdy bylo možno účinně podat doplnění odvolání i jinak než zasláním datové zprávy do elektronické podatelny, nemůže být taková námitka úspěšná.

Lze tedy přisvědčit žalovanému i krajskému soudu, že doplnění odvolání nebylo stěžovatelem účinně ve stanovené lhůtě podáno, a proto byly splněny podmínky pro zastavení řízení podle § 48 odst. 5 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvodnými ani přípustně uplatněné námitky nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst.1 písm. a) s. ř. s.

Kasační stížnost proto byla podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty první před středníkem jako nedůvodná zamítnuta.

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu náklady přesahující běžnou úřední činnost nevznikly.

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

V Brně dne 11. května 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu