



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Dr. Popov, s. r. o.**, se sídlem Plzeňská 857, Planá, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2009, č. j. 57 Ca 14/2008 – 82,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 12. 2007, č. j. 11327/07-1200-401688, bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti rozhodnutí Finančního úřadu v Tachově ze dne 6. 8. 2007, č. j. 48584/07/160920/2487, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 134 600 Kč. Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Plzni bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení; proti tomuto rozsudku nyní podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

V podané kasační stížnosti ze dne 14. 4. 2009 stěžovatel uplatňuje důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), neboť má v předmětném případě za to, že Krajský soud v Plzni nesprávně posoudil danou právní otázku,

a proto je jeho rozhodnutí nezákonné. Stěžovatel uvádí, že krajský soud shledal jeho pochybení v porušení povinnosti dle ust. § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní), a to vypořádat se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vydaného dne 17. 12. 2007 s doplněním odvolání podaným prostřednictvím datové zprávy opatřené elektronickým podpisem dne 14. 12. 2007, která byla přijata společným technickým zařízením správce daně v pátek dne 14. 12. 2007 v 17:44:27 hodin a doručena na elektronickou podatelnu příslušného prvoinstančního správce daně v úterý 18. 12. 2007. Stěžovatel cituje z rozsudku krajského soudu, dle kterého: „...z ust. § 21 odst. 1 zákona o správě daní vyplývá povinnost správce daně zabývat se podáním učiněným prostřednictvím datové zprávy od okamžiku, kdy mu toto podání dojde. Umožnil-li zákonodárce učinit doručení podání správním orgánům po dobu 24 hodin bez ohledu na to, zda se jedná o dobu po řádné pracovní době či o den pracovního klidu, je nutno učinit taková opatření, která zajistí, aby se taková podání dostala neprodleně k tomu správnímu orgánu, kterému je adresováno. Prodlení v přeposílání takového podání mezi správními orgány nemůže jít k tíži daňového subjektu, neboť tento již své povinnosti ohledně doručení podání splnil, což v dané věci doložil opisem elektronického potvrzení podání.“ S uvedenými závěry stěžovatel nesouhlasí, neboť dle jeho názoru je doplnění odvolání dle § 48 odst. 7 zákona o správě daní podáním, které je možno učinit v souvislosti s již zahájeným řízením, proto na jeho základě není zahajováno samostatné daňové řízení. Jedná se o realizaci práva daňového subjektu doplňovat a pozměňovat skutečnosti v odvolání uvedené, a to jak v průběhu, tak i po uplynutí třicetidenní lhůty pro jeho podání (§ 48 odst. 5 zákona o správě daní).

Stěžovatel uvádí, že doplnění odvolání je zákonem přiznaným právem odvolatele, nikoliv jeho povinností a je omezeno okamžikem vydání rozhodnutí o odvolání. Jedinou dobou, kdy může být rozhodnutí o odvolání vydáno, je pak pracovní doba správce daně. Naproti tomu právo odvolatele doplnit či pozměnit je možné uplatnit dle ust. § 21 odst. 7 zákona o správě daní prostřednictvím datové zprávy přijaté společným technickým zařízením správců daně kdykoliv, bez ohledu na pracovní dobu. Z tohoto nelze učinit kategorický závěr v tom smyslu, že povinností správce daně je zabývat se takovým podáním od okamžiku, kdy mu dojde. Tento požadavek je nereálný i z důvodu, že po určitou dobu (v řádu několika hodin) od přijetí jsou ověřovány náležitosti datové zprávy dle ust. § 2 odst. 6 vyhlášky č. 496/2004 Sb., o elektronických podatelkách, zejména je pak ověřována platnost elektronického podpisu. Nelze tudíž souhlasit s tím, že pokud učiní daňový subjekt elektronické podání na společné zařízení správce daně, že hned v tomto okamžiku je bez dalšího podání způsobilé k projednání a že správci daně vzniká povinnost se od okamžiku přijetí jím zabývat. Taková povinnost je, s ohledem na řádnou pracovní dobu, nerealizovatelná, a proto ji nelze ani uložit. Dle názoru stěžovatele není rovněž možné požadovat, aby již v okamžiku podání byl příslušný orgán o učinění podání vyrozuměn, neboť před ověřením platnosti elektronického podpisu a kvalifikovaného certifikátu nelze mít za to, že podání bylo řádně učiněno a lze na jeho základě konat. Stejně tak není možné technicky zajistit, aby byl ve stejném okamžiku informován odvolací orgán, když je podání adresováno pouze prvoinstančnímu správci daně. V daném případě, dle stěžovatele, i když by bylo možné považovat podání adresované FÚ v Tachově za doručené v pátek 14. 12. 2007 v 17:44:27 hod., jednalo se o podání učiněné po pracovní době, takže jej FÚ v Tachově mohl zaregistrovat a zabývat se jím teprve v pondělí dne 17. 12. 2007, tedy v den, kdy odvolací orgán rozhodl.

Stěžovatel dále uvádí, že nic nebránilo žalobci učinit a adresovat podání přímo stěžovateli, jako odvolacímu orgánu. Avšak i v případě, kdyby tak žalobce učinil, bylo by možné se jím věcně zabývat nejdříve v pondělí 17. 12. 2007, přičemž skutečnostmi uvedenými v doplnění odvolání žalobce by bylo možno věcně se zabývat pouze v případě, kdy by toto doplnění bylo doručeno přímo stěžovateli před vlastním vydáním rozhodnutí o odvolání, nikoli ve stejný den.

Stěžovatel dále uvádí, že krajský soud pominul další okolnosti daného případu, a to, že daňový subjekt realizoval nikoli právo doplnit odvolání, nýbrž povinnost, která mu byla uložena výzvou ze dne 15. 10. 2007 se stanovenou lhůtou. Doplnění odvolání nebylo ze strany žalobce ani v prodloužené lhůtě doručeno. Dle stěžovatele tak nelze podání učiněné žalobcem dne 14. 12. 2007 a doručené FÚ v Tachově dne 18. 12. 2007 považovat za splnění povinnosti ve lhůtě stanovené správcem daně. Dle stěžovatele, lze v doplnění odvolání učiněném 3 týdny po marném uplynutí správcem daně stanovené a následně prodloužené lhůty spatřovat úmysl žalobce zabránit vydání pravomocného rozhodnutí před uplynutím prekluzivní lhůty.

Lze tedy učinit závěr, že ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní je třeba vykládat tak, že právo odvolatele na doplnění je nutno uplatnit tak, aby se příslušný odvolací orgán mohl doplněním skutečně zabývat ještě před vydáním rozhodnutí. Za dané situace, dle stěžovatele, nelze akceptovat stav, kdy žalobce řádně neplní své povinnosti, když ve lhůtě nedoplní náležitosti odvolání o rozpor s právními předpisy či skutkovým stavem a následně se dovolává realizace práva dle ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní a podání učiní takovým způsobem, že se jím stěžovatel nemůže věcně zabývat. Na závěr stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2005, č. j. 7 Afs 14/2003 - 86, jehož obsah lze analogicky vztáhnout i na situaci, která je předmětem této kasační stížnosti. Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že Česká daňová správa, vč. Ministerstva financí nastolila pro doručování elektronické pošty stav, kdy jsou vyloučeny běžné komunikační nástroje dostupné každému a daňový subjekt je nucen činit podání složitým způsobem přes společné technické zařízení na adresu v internetové aplikaci stránek Ministerstva financí. Tento stav je nastolen přesto, že každý územní finanční orgán má vlastní adresu pro elektronickou poštu, na této adrese konkrétního územního finančního orgánu se ale podání nepřijímá. Dle názoru žalobce Krajský soud v Plzni v dané věci posoudil stav po právní stránce správně. Žalobce dále předkládá stanovisko, že jak podaný žalobní návrh, tak i celý správní spis prokazuje i hmotně právně jeho nárok na uplatnění výdajů, a to i přes postupy správce daně, kdy byly i přes řádné zdůvodnění odmítány důkazy, které mohly potvrdit uplatněné nároky žalobce.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil následující pro věc podstatné skutečnosti.

Po provedené kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 byl správcem daně dne 6. 8. 2007 vydán dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena předmětná daň ve výši 1 134 600 Kč. Dne 15. 10. 2007 bylo správcem daně I. stupně doručeno odvolání. Výzvou č. j. 56399/07/160920 byl žalobce vyzván k doplnění náležitostí odvolání dle ust. § 48 odst. 5 zákona o správě daní, a to k uvedení rozporu s právními předpisy nebo skutkových důvodů. Správcem daně bylo dne 1. 11. 2007 doručeno podání, v němž je uvedeno, že žalobce žádal podáním ze dne 18. 9. 2007 ve smyslu ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní o sdělení důvodů rozdílu, přičemž neobdržel žádnou informaci. Žalobce uvedl, že doplnění odvolání bude možné realizovat až v návaznosti na sdělení správce daně o důvodu

rozdílů. Současně požadoval prodloužení lhůty pro doplnění odvolání a navrhoval zrušit dodatečný platební výměr.

Dne 9. 11. 2007 bylo správci daně doručeno další doplnění odvolání, v němž je opakovaně poukazováno na to, že žalobci nebyly sděleny důvody rozdílů a namítal, že přednostně byla vyřízena písemnost vztahující se k podanému opravnému prostředku, a to před vyřízením žádosti dle § 32 odst. 9 zákona o správě daní. Dále namítal porušení § 7 odst. 1 zákona o správě daní, čl. 38 odst. 2 Listiny, § 2 odst. 1 a § 2 odst. 9 zákona o správě daní a obecně závazných zásad správního řízení plynoucích ze zákona č. 500/2004 Sb., jehož konkrétní ustanovení citoval a dovozoval, že porušení zásad správního řízení je následně porušením zásad daňového řízení.

Správce daně rozhodnutím ze dne 16. 11. 2007 prodloužil lhůtu k doplnění náležitostí odvolání do 24. 11. 2007. O odvolání rozhodl stěžovatel dne 17. 12. 2007.

Žalobce učinil dne 14. 12. 2007 podání ve smyslu ust. § 21 odst. 2 zákona o správě daní prostřednictvím datové zprávy opatřené elektronickým podpisem. V podání založeném ve spise je jako datum podání uvedeno 14. 12. 2007 a datum doručení na FÚ den 18. 12. 2007. V tomto podání žalobce doplňuje odvolání, přitom uvádí, že mu dosud nebyly sděleny důvody rozdílů a dále namítá nedostatečné zjištění skutkového stavu a nesprávné hodnocení důkazů resp. neprovedení všech dostupných důkazů.

Stěžovatel rozhodnutím ze dne 17. 12. 2007, č. j. 11327/07-1200-401688 odvolání žalobce zamítl. V odůvodnění rozhodnutí shrnul průběh řízení a rovněž se zabýval námitkou žalobce ohledně porušení § 32 odst. 9 zákona o správě daní, jakož i dalších zákonných ustanovení, jak je namítl v doplnění odvolání ze dne 9. 11. 2007. Rozhodnutí stěžovatele napadl žalobce žalobou, ve které namítal nesprávnost postupu stěžovatele, neboť tento se nezabýval jeho námitkami uvedenými v doplnění odvolání ze dne 14. 12. 2007 a nevypořádal se tak se všemi důvody v odvolání uvedenými dle ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní.

O podané žalobě rozhodl krajský soud tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění krajský soud uvedl, že žalobce dne 14. 12. 2007 v 17:44:27 hod. učinil doplnění odvolání, a to prostřednictvím datové zprávy na společné technické zařízení správců daně umístěného na webových stránkách Ministerstva financí. Vzhledem k tomu, že doplnění odvolání bylo dne 14. 12. 2007 doručeno na společné technické zařízení správců daně, je nutno tento den považovat za den doručení doplnění podání správci daně I. stupně. Soud dále uvedl, že umožnil-li zákonodárce učinit podání způsobem, který umožňuje doručení po dobu 24 hodin bez ohledu na to, zda se jedná o pracovní dobu, dobu po řádné pracovní době či o den pracovního klidu, je nutné učinit taková technická opatření, která zajistí, aby se takové podání dostalo neprodleně k tomu správnímu orgánu, kterému je adresováno. Prodlení v preposílání takového podání mezi správními orgány nemůže jít k tíži daňového subjektu, neboť ten již své povinnosti ohledně doručení podání správnímu orgánu splnil, což žalobce v dané věci doložil opisem elektronického potvrzení podání. Krajský soud uvedl, že žalobce v dané věci pozměnil své odvolání dne 14. 12. 2007. Vzhledem k tomu, že stěžovatel napadené rozhodnutí vydal teprve dne 17. 12. 2007, byl povinen se v odůvodnění napadeného rozhodnutí tímto doplněním zabývat. Stěžovatel tak neučinil, a proto došlo k porušení ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní. Krajský soud uzavřel, že tato procesní vada byla podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem a mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Dle ust. § 21 odst. 4 zákona o správě daní, ten, kdo činí podání v elektronické podobě podle zvláštního předpisu (zák. č. 227/2000 Sb.) uvede současně poskytovatele certifikačních služeb, který jeho certifikát vydal a vede jeho evidenci, nebo certifikát připojí k podání. Dle odstavce 7 cit. ustanovení, se podání 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.

Dle ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat.

Dle ust. § 50 odst. 3 přezkoumá odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Dle odst. 7 citovaného ustanovení rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.

Podstatou stěžovatelovy kasační stížnosti je posouzení právní otázky elektronické komunikace daňového subjektu se správcem daně. Při jejím posouzení se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěry krajského soudu, k nimž dále uvádí následující:

Relevantní v dané věci je především skutečnost, že podle § 21 odst. 7 zákona o správě daní se elektronické podání (podání učiněné prostřednictvím datové zprávy) přijímá na společném technickém zařízení správců daně na adresu zveřejněnou správcem daně. Toto zařízení zajišťuje funkci elektronické podatelny pro všechny územní finanční orgány, a jeho zveřejněná adresa je <http://adis.mfcr.cz/adis/jepo/hlavni.htm>. Společné technické zařízení správce daně je určeno pro příjem elektronických podání pro daňovou správu, a to: přiznání k dani z nemovitostí, přiznání k DPH, přiznání k silniční dani, daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, oznámení o nezdaněných vyplacených částkách fyzickým osobám a podání obecné písemnosti. Datové zprávy pro finanční ředitelství se zasílají na společné technické zařízení správců daně a dle informací Ministerstva financí, přijímají se dočasně prostřednictvím příslušných FÚ. Přijetí podání učiněného prostřednictvím datové zprávy na společné technické zařízení správců daně se potvrzuje tímto technickým zařízením rovněž prostřednictvím datové zprávy v příslušném formátu s identifikací technického zařízení, na které bylo podání přijato, včetně časového údaje o přijetí.

Podrobnosti při přijímání datových zpráv prostřednictvím elektronického podpisu dále upravuje zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, nařízení vlády č. 495/2004 ze dne 25. 8. 2004 a vyhláška č. 496/2004 Sb. ze dne 29. 7. 2004, o elektronických podatelkách, která stanoví postupy orgánů veřejné moci uplatňované při přijímání a odesílání datových zpráv prostřednictvím elektronické podatelny a strukturu údajů kvalifikovaného certifikátu, na základě kterých je možné podepisující osobu při přijímání datových zpráv prostřednictvím elektronické podatelny jednoznačně identifikovat.

Dle názoru zdejšího soudu, je-li podání daňového subjektu odesláno na společné technické zařízení správců daně na zveřejněnou adresu a zároveň je tímto společným technickým zařízením potvrzeno jeho přijetí, je příslušný správce daně povinen od tohoto okamžiku se jím zabývat. Zákon ani podzákonné předpisy daňový subjekt nikterak neomezují co do doby podání a nestanoví, že se tak musí stát výhradně v pracovní době správců daně. Ačkoli lze souhlasit

se stěžovatelem, že požadavek zabývat se takto učiněným podáním v případě podání učiněných mimo pracovní dobu (v nočních hodinách, ve dnech pracovního volna, o svátcích apod.) by byl v praxi jen velmi obtížně realizovatelný, nelze na druhou stranu, při absenci právní úpravy daného problému, klást tuto skutečnost k tíži daňovým subjektům. V této souvislosti lze poukázat na judikaturu Ústavního soudu, který např. v nálezu sp. zn. IV. ÚS 319/05, resp. V nálezu sp. zn. I. ÚS 1180/08 (přístupno na www.nalus.cz) uvedl: „...Jedním z principů zákona o elektronickém podpisu, že datové zprávy nesmí být diskriminovány, tj. že nesmí existovat rozpor v zacházení mezi datovými zprávami a dokumenty na papíře. Zaručené elektronické podpisy podložené osvědčením vydaným ověřovatelem informací (poskytovatelem certifikačních služeb) budou uznány jako vlastnoruční podpis v případech, kdy takový vlastnoruční podpis požadují právní předpisy nebo dohoda stran. Systematický výklad relevantních ustanovení dalších procesních předpisů ukazuje, že elektronické podání s připojeným elektronickým podpisem splňujícím specifické požadavky uvedené v zákoně o elektronickém podpisu má procesní účinky bez dalšího. ...Pokud bylo odvolání stěžovatele odmítnuto pro opožděnost pouze z důvodu, že soud nepřiblížil k elektronickému podání se zaručeným elektronickým podpisem, bylo postupem obou soudů porušeno právo stěžovatele na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 6. odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod).”

V případě, kdy je tedy ověřena platnost k datové zprávě připojeného elektronického podpisu, je nutno mít za to, že elektronické podání bylo řádně učiněné, a to již okamžikem, kdy toto podání bylo na společném technickém zařízení přijato. Tímto se podání dostává do dispoziční sféry správce daně, a to bez ohledu na skutečnost, že v daném okamžiku jím příslušný správce daně fyzicky nedisponuje a zpravidla ani nemá povědomost o tom, že bylo nějaké elektronické podání vůbec učiněno.

Nejvyšší správní soud nesdílí závěry učiněné stěžovatelem stran postupu běžného v praxi, kdy se nejprve u takových podání na společném technickém zařízení ověřuje platnost certifikátu (v řádu několika hodin) a teprve poté jsou podání distribuována, a to nikoli jednotlivě, nýbrž tzv. „dávkově“ (teprve po nashromáždění většího množství podání), příslušným správcům daně. Děje se tak opět elektronickou cestou, zpravidla nejbližší následující pracovní den po ověření platnosti certifikátu, čímž v praxi může dojít a také dochází až k několikadennímu prodloužení mezi datem odeslání podání a jeho přijetím na společné technické zařízení a datem doručení tohoto podání příslušnému správci daně.

Nejvyšší správní soud shodně s názorem krajského soudu konstatuje, že výše uvedený postup správců daně v případě, kdy zákonodárce umožnil daňovým subjektům činit podání po dobu 24 hodin (kdy po splnění požadovaných náležitostí jsou podání považována za řádně učiněná), je nesprávný a tato jejich praxe nezohledňuje realizaci práva učinit podání právě tímto způsobem. Správním orgánům nic nebrání, aby celý systém byl nastaven tak, aby již v okamžiku podání správní orgán, jemuž je podání adresováno, byl o učiněném podání informován a je pouze na správních orgánech, aby vhodnou úpravou postupů při přijímání písemností zaslaných prostřednictvím datových zpráv předešly situacím, kdy nebude přihlédnuto ke včas učiněnému podání. Jakkoli je stěžovatelem argumentováno řádnou pracovní dobou, v jejímž rámci je možno vydávat rozhodnutí, nemůže tento názor při právním hodnocení daného případu obstát.

V dané věci doplnil žalobce své odvolání dne 14. 12. 2007, a to řádně učiněným podáním a pokud stěžovatel dne 17. 12. 2007 rozhodl o odvolání, aniž by zohlednil skutečnosti uvedené v doplnění odvolání ze dne 14. 12. 2007, porušil tak povinnost vyplývající z ust. § 50 odst. 3 a 7 zákona o správě daní, tj. přezkoumat rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání a zabývat se veškerými námitkami v odvolání uvedenými. Nelze souhlasit se stěžovatelem, že by se mohl zabývat skutečnostmi uvedenými v odvolání pouze v případě, kdy by toto doplnění bylo doručeno přímo jemu, jakožto odvolacímu orgánu, před vlastním vydáním rozhodnutí o odvolání, nikoliv ve stejný den. Pro tento argument nemá stěžovatel žádnou zákonnou oporu.

Z ust. § 32 ani z jiného ustanovení zákona o správě daní nevyplývá, že podstatnou náležitostí rozhodnutí správce daně je kromě data vydání rozhodnutí i uvedení času vydání, ostatně ani praxe územních finančních orgánů tomuto názoru neodpovídá. Dle názoru Nejvyššího správního soudu i v případě, pokud by bylo elektronické podání přijato na společné technické zařízení správců daně ve stejný den, kdy by odvolací orgán o odvolání rozhodl, bylo by nutno se tímto doplněním odvolání zabývat. Odvolací orgán by mohl odmítnout zabývat se přijatým doplněním pouze tehdy, prokázal-li by relevantním způsobem čas podpisu rozhodnutí. Pokud by tomu tak bylo, bylo by lze usuzovat dle času vydání rozhodnutí, zda doplnění odvolání bylo doručeno ještě před okamžikem vydání rozhodnutí v souladu s ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní nebo později.

Stěžovatelovu polemiku ohledně skutečnosti, zda žalobce v daném případě uplatňoval resp. realizoval své právo doplnit odvolání dle ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní popř. splnil až po lhůtě povinnost uloženou mu výzvou k doplnění samotných náležitostí odvolání dle odst. 4 citovaného ustanovení a úmyslně tak žalobce stěžovali bránil v procesu vydání pravomocného rozhodnutí, je nutno jako irelevantní odmítnout.

Nejvyšší správní soud argumentaci stěžovatele v tomto směru považuje za zcela zavádějící a zmatečnou, a to z následujících důvodů.

Podle ust. § 48 odst. 5 zákona o správě daní, neobsahuje-li podané odvolání zákonem požadované náležitosti, vyzve správce daně odvolatele s poučením, v jakém směru má být odvolání doplněno a stanoví pro to přiměřenou lhůtu ne kratší patnácti dnů. Vyhoví-li odvolatel výzvě, má se za to, že odvolání bylo podáno včas a řádně. Nevyhoví-li odvolatel výzvě, správce daně odvolací řízení zastaví. Pokud se však již jedná o realizaci práva doplnit odvolání, u něhož je splněn předpoklad projednatelnosti, je toto právo časově omezeno vydáním rozhodnutí o odvolání (§ 48 odst. 7 cit. zákona).

Oba citované právní instituty je však nutno důsledně rozlišovat. V prvním případě jde o proces odstraňování překážek bránících již samotnému věcnému projednání odvolání, kdy z důvodu absence základních náležitostí odvolání, není takové podání projednatelné. Doplnění základních náležitostí odvolání je proto podmínkou *sine qua non*. Ve druhém případě se již doplňují či pozměňují údaje v odvolání již uvedené, přičemž předpokladem je, že odvolání obsahuje obligatorní náležitosti a zpravidla se jen mění či pozměňují právní a skutkové důvody, argumentace, návrhy apod.

V případě, kdy měl stěžovatel za to, že odvolání neobsahuje základní náležitosti dle ust. § 48 odst. 4 zákona o správě daní, není dle jeho názoru věcně projednatelné a vyzval žalobce k doplnění náležitostí odvolání, měl při nesplnění požadavků výzev žalobcem, a to ani v rámci prodloužené lhůty do 24. 11. 2007, postupovat důsledně dle ust. § 48 odst. 5 zákona o správě daní a odvolací řízení po uplynutí stanovené lhůty zastavit. Pokud se však stěžovatel odvoláním meritorně zabýval a napadené rozhodnutí v intencích ust. § 50 zákona o správě daní podrobil přezkumu, nemůže se nyní dovolávat toho, že odvolání nemělo náležitosti (když v řízení dospěl k opačnému závěru) a k doplnění odvolání ze dne 14. 12. 2007 z důvodu jeho opožděnosti nelze přihlížet.

Jakkoli lze přisvědčit stěžovateli, že ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní je třeba vykládat tak, že právo odvolatele na doplnění je nutno uplatnit tak, aby se příslušný odvolací orgán mohl doplněním skutečně zabývat ještě před vydáním rozhodnutí, je nutno jako nepřijatelný označit jeho odkaz na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 1. 2005, č. j. 7 Afs 14/2003 - 86. V nyní souzeném případě žalobce zcela prokazatelně již dne 14. 12. 2007

doplnil odvolání, o čemž svědčí ve spise založený opis elektronického potvrzení podání, které zcela odpovídá vzoru potvrzení o přijetí datové zprávy společným technickým zařízením správců daně umístěnému na webových stránkách Ministerstva financí. Z uvedeného opisu vyplývá, že doplnění odvolání bylo přijato dne 14. 12. 2007 v 17:44:27 hod. Již tehdy (na rozdíl např. od podání učiněného poštovní přepravě), se obsah podání dostal do dispoziční sféry správního orgánu. Vzhledem k tomu, že stěžovatel vydal rozhodnutí o odvolání až dne 17. 12. 2007, byl povinen se tímto doplněním zabývat, a to přesto, že se o něm dozvěděl až dne 18. 12. 2007, na základě shora popsané, avšak nesprávné praxe správních orgánů při přijímání elektronických podání. Žalobce tedy podstatným způsobem odvolání doplnil, když vznesl dosud neuvedené, avšak relevantní a rozsáhlým způsobem specifikované odvolací námitky. Nevypořádání se s námitkami žalobce ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nesprávného hodnocení důkazů, pak mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek Krajského soudu v Plzni zcela v souladu se zákonem, proto kasační stížnost postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu náhrada nákladů nenáleží, žalobce byl ve věci úspěšný, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti však neuplatnil.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. listopadu 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu