



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **V. S.**, zastoupené JUDr. Alenou Prchalovou, advokátkou se sídlem Husova 25, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2017, č. j. 11610/17/5100-31461-701942, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2019, č. j. 29 Af 36/2017 - 143,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Odměna ustanovené advokátky JUDr. Aleny Prchalové **se u r č u j e** částkou 4 114 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Platebním výměrem ze dne 30. 5. 2016 vyměřil Finanční úřad pro Kraj Vysočina (správce daně) žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 32 040 Kč. Žalovaný k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí správce daně tak, že daň nebyla vyměřena dle pomůcek, ale dokazováním, její výše ovšem zůstala stejná. Daňová povinnost žalobkyni vznikla v souvislosti s převodem nemovitých věcí na základě kupní smlouvy uzavřené s insolvenčním správcem dlužníka, jehož byla žalobkyně současně věřitelkou.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Brně. Ten žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[3] Ze žádného důkazu ani ze správního spisu dle soudu nevyplývalo, že by žalobkyně byla donucena uzavřít smlouvu o koupi nemovitostí na základě šikanózního jednání či pod nátlakem. Určení lhůty pro uzavření kupní smlouvy výborem věřitelů je zcela legálním postupem v insolvenčním řízení, proto takové jednání nemůže být nikomu kladeno k tíži. Pokud žalobkyně nechtěla uzavřít v tak krátkém časovém období kupní smlouvu, mohla využít svého postavení věřitele a vyčkat na prodej nemovitostí třetí osobě, jehož výtěžek by následně sloužil k vypořádání pohledávky žalobkyně. Z usnesení insolvenčního soudu je zjevné, že úpadek V. H. byl řešen oddlužením, nikoliv reorganizací, a nemohl se proto uplatnit důvod pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“).

[4] Soud aproboval též postup žalovaného, který změnil způsob vyměření daně z pomůcek na dokazování. Z judikatury NSS vyplývá, že daň nelze stanovit pomůckami, není-li daňový subjekt v předchozím řízení zcela nečinný. Žalobkyně v projednávané věci nečinná nebyla, žalovaný proto shledal, že daň z nabytí nemovitých věcí měla být vyměřena dokazováním. Žalovaný při vyměření daně vycházel z údajů, které použil správce daně jako pomůcky (kupní smlouva ze dne 3. 11. 2015 a vyrozumění katastrálního úřadu o provedení vkladu do katastru nemovitostí), přičemž s takovým postupem žalobkyni seznámil. Veškeré důkazní prostředky, použité žalovaným v řízení o odvolání, jsou navíc obsaženy ve veřejných rejstřících.

[5] Žalobkyně dále brojila proti postupu správních orgánů, které její podání učiněná e-mailem se zaručeným elektronickým podpisem na e-mailovou adresu podatelny považovaly za neúčinná. Krajský soud uvedl, že podle § 73 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu „*podání, které je učiněno prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu, se přijímá na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně.*“ Technickým zařízením se přitom myslí aplikace elektronické podatelny (EPO). K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2008, č. j.1 Ans 8/2008 - 105, který se zabýval skutkově obdobnou situací. Žalobkyně zasílala podání se zaručeným elektronickým podpisem na e-mailovou adresu správního orgánu prvního stupně, která, přestože obsahuje ve svém textu slovo „podatelna“, není určena k přijímání daňových podání. Žalobkyně byla na tuto skutečnost upozorněna, na výzvu však nijak nereagovala. Krajský soud se tak ztotožnil se žalovaným, že taková podání je třeba považovat podle § 71 odst. 3 daňového řádu za neúčinná.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[7] Stěžovatelka pokládá rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť není zřejmé, jakým způsobem se soud vypořádal s důkazy navrženými v žalobě a jak je vyhodnotil. Z nich vyplývá, že stěžovatelka byla k uzavření smlouvy o koupi nemovitostí donucena.

[8] Stěžovatelka byla krácena na svých právech tím, že žalovaný bez dalšího překvalifikoval způsob vyměření daně z pomůcek na dokazování, aniž provedl další šetření. To ukazuje na nesprávný postup správce daně, který nepřipustně kombinoval při vyměření daně pomůcky a dokazování.

[9] Stěžovatelka se v rámci dokazování snažila být aktivní, její podání však byla formalisticky odmítnuta. Byla přitom učiněna řádnou formou, neboť opatřením podání zaručeným elektronickým podpisem byla splněna podmínka vlastnoručního podpisu. Rozsudek č. j. 1 Ans 8/2008 - 105, kterého se dovolávají žalovaný i krajský soud, je v rozporu se směrnicí Evropského parlamentu a rady 1999/93/ES ze dne 13. 12. 1999 o zásadách Společenství

pokračování

pro elektronické podpisy. Stěžovatelka naopak odkazuje na rozsudek č. j. 1 Ans 5/2010 - 5. Z právních předpisů ani na webových stránkách Ministerstva financí či Finanční správy se stěžovatelce nepodařilo zjistit, které písemnosti tedy splňují podmínky § 71 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Daňový subjekt nemusí zkoumat, zda slovo podatelna znamená místo pro podání nebo se jedná pouze o komunikační uzel či zda splňuje podmínku technického zařízení. Veřejná správa je službou, tudíž by právní úprava měla být jednoznačná nebo alespoň vstřícná.

[10] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že zaměstnanci finančního úřadu vyžadovali komunikaci přes e-mail a běžně s ní řešili doplnění důkazů atd. Pouze když se jednalo o stížnosti a běžné dotazy, správce daně najednou tvrdil, že se jedná o nesprávné podání. Portál EPO neměl v dané době žádný formulář pro podání stížností či jiných běžných podání.

[11] Krajský soud dále ignoroval skutečnost, že stále trvá soudní řízení, na které v žalobě poukazovala – o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k dotčeným nemovitostem (řízení vedené u OS v Pelhřimově pod sp. zn. 1 C 79/2017). V případě přiznání bezúplatného převodu nemovitých věcí jako náhrady dluhu by již stěžovatelka nemohla od správce daně získat zpět zaplacenou daň.

[12] Nejvyšší správní soud pro pořádek dodává, že podání stěžovatelky ze dne 16. 9. 2019 a ze dne 27. 9. 2019, označená spisovou značkou 1 Afs 243/2019, se svým obsahem týkají rozhodnutí žalovaného č. j. 16776/17/5200-10423-806032, a tedy stěžovatelčiny věci vedené u NSS pod sp. zn. 1 Afs 241/2019. Nejvyšší správní soud proto tato podání přeřadil ke správné spisové značce a jejich obsah v nyní projednávané věci nerekapituluje.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek krajského soudu nepovažuje za nepřezkoumatelný. Krajský soud se vyjádřil k meritu sporu i všem relevantním žalobním bodům. Změnou způsobu stanovení daně nebyla stěžovatelka nijak krácena na svých právech. Žalovaný ji s odlišným právním názorem na způsob vyměření daně a rovněž s provedeným dokazováním a jeho výsledky seznámil a stěžovatelka uplatnila právo se k věci vyjádřit. Ve vztahu ke stěžovatelčiny podáním se žalovaný zcela ztotožnil se závěry krajského soudu a též odkázal na rozsudek č. j. 1 Ans 8/2008 - 105, který nepovažuje za rozporný se stěžovatelkou citovanou směrnicí. Identita podepsané osoby ve vztahu k podané zprávě nebyla v případě stěžovatelky jakkoliv rozporována. Způsoby, jakými je možno učinit podání, jsou vyjmenovány v daňovém řádu, podrobnosti ke způsobu podání učiněného datovou zprávou odeslanou pomocí datové schránky pak obsahuje zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

[14] V doplnění svého vyjádření ze dne 9. 11. 2020 žalovaný reaguje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 428/2019 - 42, ve kterém soud konstatoval, že podání podané prostřednictvím elektronické (e-mailové) adresy podatelny, zveřejněné správcem daně, formou datové zprávy s uznávaným elektronickým podpisem je kvalifikovaným podáním dle § 71 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalovaný ovšem trvá na tom, že e-mailová adresa správce daně není technickým zařízením správce daně podle § 73 odst. 2 daňového řádu, na kterém se přijímají datové zprávy učiněné při správě daní, neboť podle jeho názoru je tímto technickým zařízením výhradně aplikace „*Elektronická podání pro Finanční správu – EPO*“. Daňový řád umožňuje správci daně elektronickou adresu podatelny stanovit prostřednictvím aplikace EPO, která je plně způsobilá být adresou elektronické pošty ve smyslu § 2 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby (dále jen „*vyhláška č. 259/2012 Sb.*“), a je i plnohodnotnou elektronickou podatelnou správce daně, který také tuto adresu zveřejnil v souladu s § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu jako adresu elektronické podatelny, na místo e-mailové adresy.

[15] Jelikož jednotlivé orgány Finanční správy ČR aktuálně neurčily a nezveřejnily (tj. nepřipustily) dle § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu žádné „jiné technické prostředky“ a § 73 odst. 2 daňového řádu pro přijímání podání činěných prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu určil toliko technické zařízení či datovou schránku správce daně, není v současnosti obecně (pokud nestanoví zvláštní právní předpis jinak) připuštěna možnost činit vůči orgánům Finanční správy ČR podání v daňových věcech prostřednictvím e-mailu, bez ohledu na to, zda je taková zpráva opatřena uznávaným elektronickým podpisem, či nikoliv. S doručením úkonu prostřednictvím e-mailu proto v zásadě nejsou spojeny účinky podání.

[16] Důvod obecné nemožnosti aplikovat v podmínkách Finanční správy ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu na úkony učiněné prostřednictvím e-mailové zprávy spočívá v tom, že Finanční správa ČR podání učiněná prostřednictvím e-mailu nepřijímá, nikoliv v tom, že by snad e-mailová zpráva nebyla „datovou zprávou“.

[17] Žalovaný se domnívá, že výklad přijatý v rozsudku 1 Afs 428/2019 vychází jen z restriktivně pojatého gramatického výkladu § 2 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 259/2012 Sb., aniž by soud dostatečně přihlédl ke smyslu této právní úpravy, jejímž cílem bylo umožnit komunikaci s orgány veřejné moci elektronicky a na dálku. Cílem jistě nebylo znemožnit vytvoření a efektivního využití sofistikovanějších a bezpečnějších systémů pro dálkovou komunikaci (jako je aplikace EPO) než „prostý“ e-mail. Finanční správa přijímá a zpracovává ročně řádově miliony podání, a je proto jejím oprávněným zájmem, jakožto organizace, která se snaží fungovat efektivně, nastavit takový systém, který umožní pracovat s velkými objemy podání, aniž by každé muselo projít opakovanými ručními zásahy při příjmu datové zprávy, zde formou e-mailu. Aplikace EPO přitom neklade běžnému uživateli překážku přístupu k ní a zároveň představuje i bezplatný „generátor“ kvalifikovaných podání.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[19] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Soud dále ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatelka v žalobě navrhovala důkazy k prokázání svých tvrzení o tom, že byla donucena k uzavření kupní smlouvy. Tvrdila, že nátlak a šikanózní jednání spočívalo v poskytnutí toliko dvouměsíční lhůty k rozhodnutí o nákupu nemovitostí ze strany insolvenčního správce, insolvenčního soudu a věřitelského výboru. Dle stěžovatelky není zřejmé, jak se krajský soud vypořádal s jejími důkazními návrhy.

[21] Z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, ze dne 12. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 95/97, ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 173/02, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 20. 10. 2005 sp. zn. III. ÚS 139/05, usnesení ze dne 23. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 359/05, nebo nálezy ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3010/08) plyne, že soud nemůže navržené důkazy libovolně opomenout. Pokud tedy nějaké důkazy nepřipustí, musí uvést konkrétní důvody, proč tak učinil. Tomu odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu, že „procesnímu právu účastníka navrhopvat důkazy odpovídá povinnost nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim není vyhověno – v rozhodnutí vyložit, proč, z jakých důvodů, se tak činí.“ (rozsudek ze dne 31. 1. 2019, č. j. 2 As 66/2018 - 70, bod 52). Ústavní soud a Nejvyšší správní soud nicméně dovodily, že neprovedení navrženého důkazu může být

pokračování

odůvodněno i implicitně (usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. II. ÚS 744/06, a ze dne 1. 6. 2007, sp. zn. I. ÚS 452/07; a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 Afs 17/2007 - 100, nebo ze dne 1. 6. 2017, č. j. 9 As 274/2016 - 37).

[22] Krajský soud konstatoval, že určení lhůty pro uzavření kupní smlouvy výborem věřitelů je zcela legálním postupem v insolvenčním řízení, a přistoupila-li žalobkyně na nabídku insolvenčního správce, nelze takový postup nikomu klást k tíži. Navzdory nepřesné formulaci v rozsudku krajského soudu „*že žádného důkazu ani ze správního spisu nevyplývalo, že by žalobkyně šikanózním jednáním či pod nátlakem byla donucena uzavřít smlouvu o koupi*“ je zřejmé, že krajský soud považoval stěžovatelkou navržené důkazy za nadbytečné a pro danou věc nerozhodné. Krajský soud konstatoval, že stěžovatelkou vytykaná skutečnost, kterou chtěla navrženými důkazy prokazovat, tedy určení (dle jejího názoru příliš krátké) lhůty pro rozhodnutí o koupi nemovitostí, je legálním postupem, a nemůže tak z podstaty věci být šikanózním jednáním či nátlakem. Pochopitelně pak neměl za potřebné provádět důkazy k prokázání takové skutečnosti.

[23] Stěžovatelka dále namítala, že byla krácena na svých procesních právech tím, že žalovaný změnil způsob vyměření daně z pomůcek na dokazování. Nejvyšší správní soud podotýká, že stejnou námitku stěžovatelka uplatnila již v žalobě, krajský soud na ni reagoval a v rozsudku vysvětlil, proč ji neshledal důvodnou. Stěžovatelka však v kasační stížnosti pouze opakuje svou argumentaci z žaloby a nijak nebrojí proti závěrům krajského soudu v této věci, není tak zřejmé, z jakého důvodu jeho posouzení považuje za nesprávné. Nejvyšší správní soud však přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatelka je proto povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 – 38, odst. 12, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, odst. 140).

[24] Nejvyšší správní soud proto pouze stručně konstatuje, že se s posouzením krajského soudu ztotožňuje. Ač správce daně v prvostupňovém řízení nepostupoval správně, když daň vyměřil na základě pomůcek dle § 98 daňového řádu, žalovaný tuto jeho chybu napravil a zároveň umožnil stěžovatelce uplatnit její procesní práva a k věci se vyjádřit dle § 115 odst. 2 daňového řádu, čehož využila. Účelem odvolacího řízení a opravných prostředků obecně je napravení případných předchozích procesních či věcných pochybení. Skutečnost, že to žalovaný učinil a poukázal na pochybení správce daně, nečiní celé řízení nezákonným, naopak v odvolacím řízení byla vada zhojena.

[25] K poukazu stěžovatelky na trvání soudního sporu o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k předmětným nemovitostem pak Nejvyšší správní soud uvádí, že ve věci není podstatný, neboť z výpisu z katastru nemovitostí, který měl správce daně k dispozici a který je součástí správního spisu, vyplývá, že na základě kupní smlouvy ze dne 3. 11. 2015 stěžovatelka nabyla ke dni 9. 11. 2015 vlastnické právo k nemovitostem (či jejich částem). Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí bylo dle § 1 odst. 1 zákonného opatření úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Zároveň se na stěžovatelčin případ nemohl uplatnit žádný z důvodů osvobození od daně, měla proto povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň z nabytí těchto nemovitých věcí. K tomuto závěru dospěl správně též krajský soud. Nadto ze stěžovatelčina podání správci daně ze dne 16. 5. 2016 vyplývá, že civilní žalobu následně vzala zpět.

[26] Poslední spornou otázkou v projednávané věci zůstává, zda podání učiněné e-mailem se zaručeným elektronickým podpisem na e-mailovou adresu podatelny finanční správy (správce daně) je účinným podáním ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu, bez nutnosti jeho potvrzení či opakování podle § 71 odst. 3 daňového řádu.

[27] Dle § 71 odst. 1 daňového řádu: „*Podání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou a) podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, b) odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo c) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přiblížit do jeho datové schránky.*“ Dle § 71 odst. 3:

„Účinky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno způsobem uvedeným v odstavci 1...“ Dle § 71 odst. 4: „Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup, jaká podání lze učinit způsobem podle odstavce 1 písm. c).“

[28] Dle § 73 odst. 2 daňového řádu: *„Podání, které je učiněno prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu, se přijímá na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně.“*

[29] Dle § 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 struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout.“*

[30] K této otázce zaujal Nejvyšší správní soud stanovisko v rozsudku ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 428/2019-42. Soud zde vyšel z obecných pravidel pro příjem podání v podatelně (zákona č. 99/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, ve znění do 18. 9. 2016, a prováděcí vyhlášky č. 259/2012 Sb., ve znění do 31. 3. 2019), které se na orgány finanční správy vztahují. Veřejnoprávní původci (pod které finanční správa spadá) jsou povinni vybavit podatelny pro příjem elektronické pošty a zveřejnit elektronickou adresu podatelny, kterou je v souladu s § 2 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 259/2012 Sb. pouze e-mailová adresa. Na této adrese je pak takový původce povinen přijímat datové zprávy (§ 2 odst. 2 vyhlášky č. 259/2012 Sb.). Ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu umožňuje správci daně určit toliko technické aspekty přijímání datových zpráv [jako to učinil pokynem GFŘ-D-24, č. j. 156035/15/7100-40123-050030, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy (dále jen „pokyn GFŘ-D-24“)], nikoliv znemožnit učinění podání prostřednictvím e-mailové adresy. Daňový řád obsahuje ustanovení, které správce daně výslovně opravňuje vymezit, jaká podání bude či nebude přijímat určitým způsobem (§ 71 odst. 4 daňového řádu). Vztahuje se ovšem pouze k formě podání datovou zprávou s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky [§ 71 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Pro datové zprávy podepsané uznávaným elektronickým podpisem takové zmocnění chybí.

[31] Nejvyšší správní soud zároveň konstatoval, že rozsudek ze dne 23. 10. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008 - 105, na který v nyní projednávané věci poukazoval i krajský soud, není možné aplikovat, neboť došlo ke změně právní úpravy. Institut podatelen byl ze zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění do 30. 6. 2012, přesunut do zákona o archivnictví a jeho prováděcích předpisů, kde získal značně detailnější úpravu, která je odlišná od úpravy, jíž se soud zabýval ve zmiňovaném rozsudku.

[32] Nejvyšší správní soud tak konstatoval, že podání doručené na adresu elektronické pošty podatelny zveřejněné správcem daně datovou zprávou (e-mailem) s uznávaným elektronickým podpisem, je kvalifikovaným podáním ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu.

[33] Na tento závěr reagoval v nyní projednávané věci žalovaný doplněním svého vyjádření ke kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud však již v citovaném rozsudku uvedl, že § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu neumožňuje správci daně vyloučit přijímání emailových datových zpráv, a vyložil, že na finanční správu se vztahují obecné předpisy o příjmu podání v podatelně. Nemůže tak sama bez zákonného zmocnění rozhodnout, že podání učiněná prostřednictvím e-mailu nebude přijímat. Výše uvedený závěr Nejvyššího správního soudu zároveň neznamená, že by bylo znemožněno využívat jiné systémy pro dálkovou komunikaci (jako aplikace EPO). Finanční správě nic nebrání v tom, aby systém EPO nabídla adresátům svých služeb, ovšem v případě, kdy se osoba rozhodne využít pro komunikaci s finanční správou namísto tohoto systému e-mail se zaručeným elektronickým podpisem, je správce daně jako veřejnoprávní původce podle § 3 odst. 1 písm. a) zákona o archivnictví ve spojení s § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční

pokračování

správě České republiky, povinen takové podání přijmout jako podání dle § 71 odst. 1 daňového řádu.

[34] V projednávané věci správce daně dne 8. 4. 2016 vyzval stěžovatelku k podání daňového přiznání ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy. Výzvu stěžovatelka převzala dne 12. 4. 2016 a reagovala na ni e-mailem se zaručeným elektronickým podpisem dne 28. 4. 2016. V tomto e-mailu uvedla, že má za to, že splňuje podmínky pro osvobození od daně dle § 9 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, neboť nemovitě věci nabyta v rámci reorganizace, a domnívá se tak, že není třeba podávat daňové přiznání. Na tento email reagoval správce daně sdělením ze dne 9. 5. 2016, ve kterém uvedl, že ačkoliv byla poučena o nutnosti potvrdit či opakovat své podání, neučinila tak, a podání proto nemůže být považováno za podání v daňové věci. Správce daně dále reagoval na obsah stěžovatelčina e-mailu a konstatoval, že osvobození od daně na její případ aplikovat nelze, neboť insolvenční soud povolil řešení úpadku dlužníka oddlužením, nikoliv reorganizací. Dále uvedl, že výzvou stanovená lhůta k podání daňového přiznání marně uplynula dnem 27. 4. 2016, a pokud stěžovatelka nepodá daňové přiznání ani v následujících 7 dnech po doručení tohoto sdělení, bude daň stanovena z moci úřední. Dne 17. 5. 2016 zaslala stěžovatelka správci daně e-mailem podání datované 16. 5. 2016. V tomto podání setrvala na svém závěru o osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Dále uvedla, že její podání nejsou daňovými podáními, a ze strany správce daně se tak jedná pouze o obstrukci, pokud je nepřijímá. Správce daně následně platebním výměrem ze dne 30. 5. 2016 vyměřil stěžovatelce daň z nabytí nemovitých věcí. Proti platebnímu výměru podala stěžovatelka dne 6. 6. 2016 odvolání, a to jak e-mailem, tak osobně u správce daně. Dne 4. 8. 2016 bylo stěžovatelce doručeno Vyrozumění o výsledku šetření stížnosti ze dne 2. 8. 2016 jako reakce na její podání ze dne 16. 5. 2016. Správce daně ve vyrozumění uvedl důvody, pro které stanovil daň z moci úřední a znovu se vyjádřil k podáním učiněným e-mailovou zprávou. Dále shrnul, že proti platebnímu výměru stěžovatelka podala odvolání, které je standardním způsobem vyřizováno žalovaným. Stížnost tak správce daně po jejím přezkoumání vyhodnotil jako nepřípustnou, neboť daňový řád poskytuje jiný prostředek ochrany, a to odvolání, které stěžovatelka také podala. V odvolacím řízení žalovaný po přezkoumání prvostupňového řízení zjistil, že daň měla být vyměřena na základě dokazování, nikoliv pomůcek, stěžovatelku proto seznámil s odlišným právním hodnocením věci a umožnil jí vyjádřit se k věci dle § 115 odst. 2 daňového řádu. To stěžovatelka učinila podáním, které opět zaslala jak e-mailem, tak osobně podala u správce daně. Následně žalovaný dne 22. 3. 2017 rozhodl o podaném odvolání.

[35] Z výše uvedeného shrnutí daňového řízení je zřejmé, že ačkoliv správce daně nesprávně tvrdil, že stěžovatelkou učiněná podání je třeba považovat za neúčinná, na zaslání e-mailů vždy reagoval, a to nejen upozorněním na nutnost podání opakovat, ale i na jejich obsah. Ostatně stěžovatelkou zasílané e-mailů byly též důvodem, proč žalovaný vyhodnotil, že v řízení před správcem daně nebyla zcela nečinná, a změnil tak způsob vyměření daně z pomůcek na dokazování. Lze tak shrnout, že v projednávané věci neexistuje podání, které by stěžovatelka zaslala e-mailem se zaručeným elektronickým podpisem, kterým by se správce daně věcně nezabýval. Stěžovatelka tak nebyla nijak zkrácena na svých právech, protože obsahově se správní orgány s jejími podáními vypořádaly. Není tak důvod ke zrušení jimi vydaných rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady

nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

[38] Stěžovatelce byla usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 25. 7. 2019, č. j. 29 Af 36/2017-99, ustanovena zástupkyní advokátka JUDr. Alena Prchalová. V takovém případě platí hotové výdaje a odměnu za zastupování stát (§ 35 odst. 10 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Soud určil odměnu advokáta v souladu s § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) částkou 3 100 Kč za 1 úkon právní služby spočívající v podání kasační stížnosti, a dále částkou 300 Kč, která představuje paušální náhradu hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Výše odměny tedy činí celkem 3 400 Kč. K této částce je třeba připočítat DPH ve výši 21%, tedy 714 Kč, jíž je advokátka plátcem. Celkem tedy bude advokátce vyplaceno 4 114 Kč, a to z účtu Nejvyššího správního soudu ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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

V Brně dne 26. ledna 2021

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu