



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **STROJ-KOVO s.r.o.**, IČO: 03467864,
sídlem Benešovská 432/3, 405 02 Děčín,
zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2018, č. j. 2314/18/5300-21442-809464,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. V řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 9. 2021, č. j. 15 Af 22/2018-59, žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 2. 2018, č. j. 2314/18/5300-21442-809464, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen platební výměr, který vydal Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Děčíně, (dále jen „správce daně“) dne 5. 5. 2017, č. j. 1362182/17/2503-50521-050142, a kterým byla žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. 12. 2014 až 31. 12. 2014 ve výši 2 472 750 Kč. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě namítla nesprávné posouzení náležitostí platebního výměru č. j. 1362182/17/2503-50521-050142 žalovaným. Platební výměr byl podle ní v rozporu s § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu. Daňový řád totiž nedovoluje, aby byl elektronický podpis nahrazen podpisem vlastnoručním, což se však v daném případě stalo. Podle žalobkyně není pochyb o tom, že rozhodnutí v listinné podobě bylo elektronicky podepsáno, neboť bez elektronického podpisu by nemohlo být v listinné podobě. Bylo tak v rozporu s daňovým řádem, aby elektronicky podepsané rozhodnutí bylo následně podepsáno vlastnoručně. Platební výměr dále neobsahuje datum vlastnoručního podpisu. To má za následek nemožnost přezkumu, kdy bylo napadené rozhodnutí vydáno ve smyslu § 102 daňového řádu.
3. Žalovaný podle žalobkyně rovněž nesprávně posoudil ukončení daňové kontroly, když dospěl k závěru, že se žalobkyně vyhýbala podepsání a převzetí zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 4. 2017, č. j. 438619/17/2503-60562-507227, (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), a proto byla zpráva doručena. Podle žalobkyně skutková procesní situace uvedená ve sdělení o ukončení daňové kontroly nenastala. Okamžikem odmítnutí podepsání zprávy nastaly účinky uvedené v poslední větě § 88 odst. 6 daňového řádu a pokračování již nebylo možné. Není tedy pravda, že se žalobkyně vyhýbala projednání zprávy nebo jejímu převzetí.
4. Dále žalobkyně namítla, že ukončení daňové kontroly bylo nezákonné pro zmatečnost, když způsoby ukončení uvedené v § 88 odst. 5 a 6 daňového řádu se vzájemně vylučují. Vyhýbání se podpisu navíc není kvalifikovaným důvodem pro postup, který správce daně zvolil k ukončení kontroly. Jinými slovy podle žalobkyně je s odkazem na § 88 odst. 5 daňového řádu možné odmítnout zprávu podepsat, nikoli se podpisu vyhnout.
5. Žalobkyně také tvrdila, že daňová kontrola doposud nebyla ukončena, protože zde byl dostatečný důvod pro odepření podpisu, a to neprovedení výslechu svědka Ing. T., který následně provedl žalovaný. Napadené rozhodnutí (pozn. soudu – podle formulace žaloby, ve které je vycházeno z odvolání proti platebnímu výměru, myšlen zřejmě platební výměr) proto nemohlo být vydáno, neboť takovýto důvod odepření podpisu měl vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku.
6. Žalobkyně namítla také to, že ji žalovaný v písemnosti o seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení ze dne 14. 12. 2017, č. j. 54205/17/5300-21442-809464, neseznámil s nově zjištěnými skutečnostmi uvedenými v bodě 33 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které se týkaly ohledání uvedených webových stránek,

čímž porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně tak byla nepochybně zkrácena na svém právu, neboť se k nim nemohla v rámci odvolacího řízení vyjádřit a navrhnout důkazní prostředky.

7. Rovněž žalobkyně popsala, že v patnáctidenní lhůtě, kterou jí žalovaný v písemnosti o seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení poskytl, požádala o její prodloužení. Žalovaný lhůtu neprodloužil a řízení rozhodnutím ze dne 31. 1. 2018, č. j. 4667/18/5300-21442-809464, zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Dne 2. 2. 2018 vydal žalobou napadené rozhodnutí. Proti rozhodnutí ze dne 31. 1. 2018 žalobkyně podala odvolání, o kterém ke dni podání žaloby nebylo rozhodnuto. Žalobkyně namítla, že do doby pravomocného rozhodnutí o odvolání proti zastavení řízení nemohlo být vydáno (následně) žalobou napadené rozhodnutí, neboť před jeho vydáním stále běželo řízení, které dosud nebylo pravomocně skončeno a mělo bezprostřední vliv na procesní práva žalobkyně.
8. Žalobkyně namítla zjevný vnitřní rozpor v hodnocení důkazů, kdy žalovaný na jedné straně tvrdil, že nebyla zpochybněna přeprava zboží, na druhé straně však tvrdil, že nebyly a nemohly být přepraveny sady dílců dle předložených daňových dokladů.
9. Žalobkyně namítala, že daňovými orgány aplikovaný § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH se nevztahuje na plátce DPH. Ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) až e) a g) zákona o DPH totiž jednoznačně uvádí osobu plátce. Z toho lze logicky dovodit, že pod písm. i) jsou míněny toliko osoby, které nejsou plátcí. Zdanitelné plnění z řádku 1 daňového přiznání tak nemohlo být vyloučeno.
10. Žalovaný podle žalobkyně také nesprávně hodnotil svědeckou výpověď Ing. R. T., když ji hodnotil v souvislosti s ohledáním na webových stránkách, ke kterému se žalobkyně nemohla vyjádřit a v odvolacím řízení proti tomu bránit. Závěry žalovaného, podle kterého moderní průmyslové šicí stroje ovládané počítačem, resp. jejich díly musí být rovněž vyráběny odpovídající moderní technologií, a manuální výroba komponent na zastaralých obráběcích strojích z minulého století podmince kvalitního vybavení neodpovídá, jsou podle žalobkyně bez příslušné odbornosti, kterou žalovaný sám přiznal v seznámení se zjištěnými skutečnostmi, nepodložené a nepoužitelné. S ostatními důkazy o dodání zboží se tak jeví být nesprávné.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout, přičemž u námitek, které žalobkyně uplatnila již v odvolání proti platebnímu výměru, odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a předložený správní spis. Dále shrnul, že předmětem sporu je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, které jí měl poskytnout dodavatel AZ textil výrobní družstvo (dále jen „AZ textil“), a zda žalobkyně splnila podmínky pro nárok na odpočet daně z přijatých plnění dle daňových dokladů č. 140100023, č. 140100024, č. 14010025 a č. 14010026.
12. K namítanému vydání žalobou napadeného rozhodnutí před pravomocným rozhodnutím o odvolání proti zastavení řízení žalovaný uvedl, že lhůta stanovená dne 14. 12. 2017 dle § 115 odst. 2 daňového řádu byla lhůtou prekluzivní a že byla stanovena v maximální délce 15 dnů. Žalobkyně požadovala prodloužení lhůty do 8. 1. 2018. Žalovaný jejímu návrhu nevyhověl, lhůtu neprodloužil a řízení rozhodnutím ze dne 31. 1. 2018, č. j. 4667/18/5300-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

21442-809464, zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, o kterém v době sepsání vyjádření k žalobě nebylo rozhodnuto. V napadeném rozhodnutí se žalovaný vypořádal i s námitkami (viz bod 55 a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí), které žalobkyně uplatnila v podání ze dne 9. 1. 2018, když je žalovaný zpracoval jako doplnění odvolání. Z popsaného podle žalovaného vyplývá, že žalobkyně nemohla být a nebyla nijak zkrácena na svých právech.

13. K domnělému porušení § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu žalovaný uvedl, že platební výměr byl zmocněnci žalobkyně zasílán prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Bylo proto nutné vyhotovit i jeho listinnou podobu, která byla Mgr. K. M., ředitelem sekce, vlastnoručně podepsána a opatřena otiskem úředního razítka. Doručovaný dokument tedy nemohl být elektronicky podepsán. Dále žalovaný odkázal na ustálenou správní praxi orgánů finanční správy, která vychází ze čl. 25 bodu 9 Spisového řádu Finanční správy České republiky ze dne 19. 12. 2012, č. j. 47448/12-1910, ze kterého vyplývá, že pokud se dokument vyhotovuje v digitální a analogové podobě zároveň, připojuje kvalifikovaný elektronický podpis i vlastnoruční podpis tatáž osoba v jeden den. Za datum podpisu platebního výměru je tedy třeba považovat den, kdy byl k elektronické podobě platebního výměru připojen uznávaný elektronický podpis, tj. 5. 5. 2017. Žalovaný v této souvislosti odkázal také na závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48.
14. K namítanému nesprávnému posouzení ukončení daňové kontroly žalovaný uvedl, že správce daně ve sdělení ze dne 19. 4. 2017, č. j. 1173703/17/2503-60562-507227, podrobně popsal důvody, které jej vedly k zaslání zprávy o daňové kontrole prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Jsou zde popsány skutkové okolnosti, které nasvědčují tomu, že se žalobkyně převzetí zprávy o daňové kontrole vyhýbala, když zcela pravidelně zasílala omluvy z jednání, zejména těsně před termínem samotného konání jednání, a správce daně proto postupoval v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný poukázal též na koncentraci vyplývající z právní úpravy týkající se doplňování výsledků kontrolních zjištění s tím, že podle svých slov postupoval nad rámec zákona, když se zabýval žalobkyní navrženým důkazním prostředkem – výsledkem svědka Ing. R. T., který žalobkyně navrhla těsně před plánovaným podpisem zprávy o daňové kontrole dne 22. 3. 2017, a z tohoto důvodu odmítla převzít a podepsat zprávu o daňové kontrole. Další termín pro projednání zprávy o daňové kontrole stanovil správce daně na den 19. 4. 2017, zmocněnec žalobkyně se však ve večerních hodinách dne 18. 4. 2017 omluvil. Žalovaný shrnul, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bylo nedůvodné, neboť žalobkyně mohla námitky proti případnému nezákonnému či nesprávnému postupu správce daně uplatnit v rámci odvolání, což také učinila.
15. K namítanému neseznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi, které se týkaly ohledání uvedených webových stránek, žalovaný uvedl, že v daném případě správce daně zjišťoval ohledáním webových stránek skutečnosti související s daňovou povinností žalobkyně. Nelze přisvědčit tomu, že žalobkyně nebyla před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámena se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Ohledání webových stránek a zjištěné informace o společnosti ANITA B s.r.o. (dále jen „ANITA“) a šicím stroji GARUDAN GPS podle žalovaného nebyly nově zjištěnou skutečností či novým důkazním prostředkem, ale informacemi veřejně prezentovanými. Zdůraznil, že to byla žalobkyně, kdo tvrdil, že právě takové dílce, ze kterých jsou tyto stroje sestaveny, dodala. Žalobkyně by tedy podle žalovaného měla být obeznámena s tím, jak vypadají, když s nimi obchoduje.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

16. K hodnocení důkazů žalovaný shrnul, že nezpochybňuje přepravu zboží ze sídla společnosti AZ textil do sídla společnosti ANITA, ale zdůrazňuje, že nebyly a ani nemohly být přepraveny sady dílců dle předložených daňových dokladů. Žalovaný dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, že předmětné dílce žalobkyně nemohla nikomu dodat, jelikož je pan M. s panem K. nevyrobili, tedy žalobkyně nesplnila podmínky pro nárok na odpočet DPH podle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH. Jinými slovy žalobkyně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění dle předložených daňových dokladů od dodavatele AZ textil.
17. Podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH je osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, povinna daň přiznat. Z tohoto ustanovení podle žalovaného vyplývá, že daň je správcí daně povinna přiznat a zaplatit i jakákoli osoba, která vystaví doklad, na němž uvede daň; tedy i plátce DPH, který vystaví doklad, na kterém uvedl daň. Toto pravidlo vychází z čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).
18. U námitky nesprávného hodnocení svědecké výpovědi Ing. R. T. žalovaný zdůraznil, že hodnocení této svědecké výpovědi nesouvisí s jiným důkazním prostředkem, konkrétně s ohledáním na webových stránkách. To podle žalovaného nebylo důkazním prostředkem a nebylo rovněž uvedeno jako důkazní prostředek v seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Žalovaný uvedl, že svědeckou výpověď vyhodnotil jako nevěrohodnou, což obsáhle zdůvodnil v kontextu ostatních důkazních prostředků. Ing. R. T. sice potvrdil dodání předmětných dílců žalobkyní, nicméně po provedeném dokazování bylo zjištěno, že tyto dílce nemohly vyrobit a ani nevyrobily osoby, které je vyrobit měly (pan K. a pan M., případně pan Č.). Motivaci svědka pro potvrzení obchodu žalovaný spatřoval v „optimalizaci“ daňové povinnosti na vstupu u společnosti ANITA, kdy Ing. R. T. celý „obchod“ dojednal s panem L. N. Žalobkyni ovládal L. N., který tuto společnost účelově zapojil do dodavatelsko-odběratelského řetězce, aby před orgány daňové správy znepréhlednil obchod mezi společnostmi AZ textil a společností ANITA.

Ústní jednání soudu

19. Při jednání soudu konaném dne 19. 12. 2022 právní zástupce žalobce v plném rozsahu odkázal na znění žaloby a navrhl, aby soud žalobě vyhověl. Dokazování webovými stránkami podle něj bylo zásadní, žalovaný by bez něj nemohl dojít ke svému závěru. Závěr Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí o kasační stížnosti označil za nesprávný.
20. Pověřený pracovník žalovaného se v souladu s § 102a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů účastnil začátku soudního jednání prostřednictvím videokonference. S ohledem na problémy s kvalitou přenosu zvuku, které se nepodařilo odstranit, však souhlasil s tím, aby řízení proběhlo bez jeho přítomnosti. Soud tak rozhodl v jeho nepřítomnosti.

Posouzení věci soudem

21. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“, který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

22. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a proběhlém ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Pokud jde o žalobkyní vytýkané formální vady platebního výměru, soud připomíná, že podle § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu platí, že rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby, a datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že platební výměr byl nejprve vyhotoven v elektronické podobě a opatřen elektronickým podpisem včetně uvedení data připojení elektronického podpisu, a teprve následně byl vytištěn a v listinné podobě založen do spisu.
24. Jeho prvotní podoba je tudíž podoba elektronická. Vzhledem k tomu, že nebylo možné toto rozhodnutí zaslat zmocněnci žalobkyně v elektronické podobě, musel správce daně vyhotovit i jeho listinnou verzi, kterou následně odeslal zmocněnci žalobkyně prostřednictvím České pošty. Listinnou podobu dotčeného rozhodnutí přitom správce daně zřejmě vyhotovil jeho vytištěním ze svého systému, tj. včetně doložky o elektronickém podpisu. Tento výtisk byl následně opatřen vlastnoručním podpisem úřední osoby, která byla shodná s tou osobou, která toto rozhodnutí v elektronické podobě podepsala uznávaným elektronickým podpisem, a současně byla opatřena i otiskem úředního razítka, jak vyžadoval § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Skutečnost, že listinná podoba dotčeného rozhodnutí správce daně byla získána vytištěním elektronicky podepsaného rozhodnutí ze systému správce daně, vyplývá ze záhlaví první strany založeného rozhodnutí, kde je umístěna doložka „Elektronicky podepsáno 05. 05. 2017, Mgr. K. M., ředitel sekce“.
25. Podle názoru soudu vlastnoruční podpis úřední osoby lze nesporně nahradit jejím elektronickým podpisem. V předmětném případě však vyhotovení rozhodnutí správce daně, které bylo zmocněnci žalobkyně zasláno v listinné podobě, nebylo zjevně podepsáno elektronickým podpisem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, k obdobné námitce ostatně uzavřel, že „pokud je daňovému subjektu doručováno rozhodnutí v písemné podobě, je naopak vyloučeno, aby bylo opatřeno elektronickým podpisem, jelikož elektronický podpis je tvořen alfanumerickým souborem znaků a existuje pouze v elektronické podobě, elektronický podpis nelze „přenést“ na písemnou podobu rozhodnutí“. Elektronická podoba rozhodnutí ani nebyla konvertována do listinné podoby v souladu s § 24 odst. 1 a 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, a nedošlo ani k ověření platnosti elektronického podpisu v souladu s § 24 odst. 1 písm. b) a c) téhož zákona. Doložka umístěná na vytištěném rozhodnutí správce daně tedy nepředstavuje elektronický podpis; pouze deklaruje skutečnost, že rozhodnutí bylo vyhotoveno vedle listinné podoby i v elektronické podobě. Jediným podpisem, který listinná podoba platebního výměru obsahuje, je tudíž vlastnoruční podpis úřední osoby, k němuž je v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu připojeno razítko.

26. Faktem tak zůstává, že platební výměr zaslaný zmocněnci žalobkyně v listinné podobě byl v souladu se zákonem platně podepsán pouze vlastnoručním podpisem úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a byl opatřen otiskem úředního razítka. Za datum vlastnoručního podepsání lze přitom považovat den, kdy byl k elektronické podobě tohoto rozhodnutí připojen uznávaný elektronický podpis, neboť jiné datum na předmětném rozhodnutí uvedeno není. Datum vydání (podpisu) bývá na rozhodnutí správních orgánů předtištěno, tudíž ani z toho, že datum bylo na dané listině dříve než vlastnoruční podpis, nelze dovozovat žádné porušení daňového řádu. Soud proto konstatuje, že v tomto ohledu nevykazuje platební výměr žádný nedostatek.
27. Dále se soud zabýval námitkami týkajícími se ukončení daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole.
28. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o
- a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
 - b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,
 - c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,
 - d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,
 - e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,
 - f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.
29. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
30. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění.
31. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
32. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu, odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
33. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření

podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

34. Z předloženého správního spisu soud zjistil, že dne 13. 2. 2015 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období prosinec 2014. Dne 18. 4. 2016 byl zmocněnec žalobkyně správcem daně v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, ke kterému mu byla v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu stanovena třicetidenní lhůta pro vyjádření. Ta byla na žádost zmocněnce opakovaně prodlužována. Dne 13. 6. 2016 zmocněnec žalobkyně doručil správci daně své vyjádření s návrhy, na jejichž základě správce daně následně prováděl dokazování. Dne 13. 2. 2017 správce daně informoval zmocněnce žalobkyně o tom, že má připraven k projednání doplněný výsledek kontrolního zjištění a zprávu o daňové kontrole. Termín jednání stanovil na 1. 3. 2017, o čemž byl zmocněnec žalobkyně písemně informován dne 16. 2. 2017. Dne 28. 2. 2017 byla správci daně emailem doručena omluva z jednání, podle které zmocněnec žalobkyně nemůže přesunout dříve sjednaná jednání kolidující s navrženým termínem. Zmocněnec žalobkyně navrhl náhradní termín na den 16. nebo 17. 3. 2017. Správce daně dne 1. 3. 2017 požádal zmocněnce žalobkyně, aby navrhl jiný termín ve dnech 20. nebo 22. 3. 2017, na což zmocněnec žalobkyně nereagoval; podle úředního záznamu byly neúspěšné i pokusy o jeho telefonický kontakt. Správce daně proto přípisem ze dne 7. 3. 2017 zmocněnce žalobkyně informoval o tom, že akceptuje termín 17. 3. 2017 v 9:30 hod. Z tohoto termínu se zmocněnec žalobkyně opět, tentokrát telefonicky, omluvil, a navrhl termín 22. 3. 2017 na 9:00 hod., s čímž správce daně souhlasil.
35. Dne 22. 3. 2017 byl zmocněnec žalobkyně seznámen s doplněným výsledkem kontrolního zjištění. V něm správce daně uzavřel, že po provedeném dokazování neshledal důvod pro změnu výsledku kontrolního zjištění, tedy že žalobkyně neprokázala, že došlo k faktickému přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, a současně neprokázala použití těchto zdanitelných plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Zmocněnec žalobkyně podle protokolu o ústním jednání po seznámení s doplněným výsledkem kontrolního zjištění uvedl, že správci daně dne 21. 3. 2017 zaslal návrh nového důkazního prostředku, přičemž zmínil výsledek Ing. R. T., jednatele společnosti ANITA, který odůvodnil tím, že závěry správce daně – např. ohledně (ne)existence strojů získaných od společnosti ZJ DESING – nemají odpovídat skutečnosti. Z uvedených důvodů odmítl podepsat a převzít zprávu o kontrole.
36. Správce daně podle protokolu o ústním jednání poté ustoupil od podepsání a předání zprávy o daňové kontrole. Zmocněnci žalobkyně oznámil, že mu samostatným přípisem sdělí, jakým způsobem dále bude v daňové kontrole pokračováno. Následně je ve spise založena zmíněná písemnost od zmocněnce žalobkyně ze dne 21. 3. 2017 obsahující nový důkazní návrh. Dne 7. 4. 2017 správce daně vydal přípis, ve kterém shrnul dosavadní průběh projednávání výsledku kontrolního zjištění a posoudil i nový důkazní návrh zmocněnce žalobkyně, přičemž dospěl k závěru, že jde o irelevantní i nadbytečný důkaz, který není s to něco změnit na výsledku kontrolního zjištění. Správce daně zmocněnce žalobkyně vyzval, aby se dne 19. 4. 2017 dostavil k podepsání a předání zprávy o kontrole. Přípis byl doručen tzv. fikcí dne 17. 4. 2017. Zmocněnec žalobkyně byl o termínu jednání k podepsání a předání zprávy o kontrole správcem daně informován též emailem ze dne 7. 4. 2017. Dne 18. 4. 2017 v 19:35 hod. se zmocněnec žalobkyně emailem omluvil z jednání stanoveného na 19. 4. 2017, což odůvodnil tím, že se mu nepodařilo přesunout dříve naplánovaná kolidující jednání. Současně navrhl náhradní termín v dubnu či květnu 2017.

Správce daně podle sdělení dne 19. 4. 2017 uzavřel, že se žalobkyně vyhýbá převzetí zprávy o daňové kontrole, a proto ji jejímu zmocněnci doručil do vlastních rukou.

37. Popsaný postup správce daně při seznamování zmocněnce žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění, jeho reakce na další důkazní návrh zmocněnce žalobkyně učiněný poté, co jej seznámil s doplněným výsledkem kontrolního zjištění, a postup usilující o podepsání a předání zprávy o daňové kontrole končící doručením jejího (žalobkyní nepodepsaného) vyhotovení zmocněnci žalobkyně soud shledal být v souladu s § 88 daňového řádu. Ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu upravuje jistou formu koncentrace procesu daňové kontroly spočívající v tom, že daňovému subjektu znemožňuje navrhnout nová doplnění za situace, kdy jeho předchozí doplnění podle názoru správce daně nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění. Tím se má zamezit neúčelnému prodlužování daňové kontroly ze strany daňového subjektu. Zároveň však není vyloučeno, aby se daňový subjekt provedení navrženého důkazu dovolával v odvolání podaném proti platebnímu výměru.
38. Je totiž třeba dodat, že v daňovém řízení je odvolací orgán nadán pravomocí provádět dokazování, a nové tvrzení, skutečnosti či důkazy tak ověřovat a provádět, a může doplňovat řízení v plné šíři jak po stránce meritorní (doplňování podkladů pro rozhodnutí), tak po stránce procesní (odstraňovat vady řízení). Daňové řízení je řízením sice dvoustupňovým, avšak provázanějším mnohem více, než jak bývá zvykem v jiných procesních předpisech (srov. § 116 daňového řádu).
39. V projednávané věci tedy došlo k situaci, kdy správce daně zmocněnce žalobkyně seznámil s doplněným (jelikož postup dle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu již ve věci jednou proběhl) výsledkem kontrolního zjištění, přičemž ke změně samotného výsledku kontrolního zjištění na základě dokazování provedeného na základě vyjádření a návrhů žalobkyně nedošlo. S dalším nově navrženým důkazem výsledkem Ing. R. T. se správce daně vypořádal tak, že by podle jeho názoru nevedl ke změně výsledku kontrolního zjištění. Neprovedení výsledku svědka Ing. T. za této situace nelze považovat za dostatečný důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, neboť postup správce daně byl v souladu s § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu. Je totiž třeba nezapomínat na to, že podpis zprávy o daňové kontrole neznamena, že daňový subjekt se závěry správce daně souhlasí. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
40. Za této situace zde byl v souladu s § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu otevřen prostor pro projednání zprávy o daňové kontrole.
41. S ohledem na přístup zmocněnce žalobkyně, který se z jednání, při kterém mělo dojít k převzetí a podpisu zprávy o daňové kontrole na poslední chvíli a bez závažných důvodů omluvil, přičemž takovéto omluvy v řízení činil opakovaně, byl pak podle soudu správný i závěr správce daně o tom, že se žalobkyně podpisu zprávy o daňové kontrole vyhýbala. Za den projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly je proto třeba považovat nejpozději den doručení zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou zmocněnce žalobkyně, tj. 24. 4. 2017.
42. Navíc je třeba poukázat na to, že žalobkyně sama zmínila, že výslech Ing. R. T. byl nakonec proveden, a to právě v rámci odvolacího řízení. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

43. Výkladem tohoto ustanovení se již zabýval Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016-55, uvedl, že nedostatek řádného ukončení daňové kontroly je možno zhojit na základě § 115 odst. 1 daňového řádu. V rámci odvolacího řízení tedy je možné odstranit vady řízení, jako např. nedostatek řádného ukončení daňové kontroly, a to aniž by nutně bylo třeba při tom provádět dokazování; opačný postup by byl nelogický (podrobněji viz odstavce 19 až 21 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu).
44. Námitky žalobkyně o tom, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, tak s ohledem na uvedené nejsou důvodné. Nad rámec toho soud dodává, že s ohledem na to, že navržený důkaz byl následně proveden v odvolacím řízení, k negativnímu zásahu do práv žalobkyně v rozsahu vymezeném její námitkou dojít nemohlo.
45. K námitce, podle které žalovaný žalobkyni neprodloužil patnáctidenní lhůtu poskytnutou k vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení, je třeba uvést, že žalovaný k vyjádření žalobkyně zaslanému žalovanému až po uplynutí stanovené lhůty přihlédl a v napadeném rozhodnutí se s ním vypořádal (viz bod 55 a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí). Žalobkyně tedy ani tímto postupem nemohla být jakkoli zkrácena na svých právech.
46. Rozhodnutím ze dne 31. 1. 2018, č. j. 4667/18/5300-21442-809464, žalovaný řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Proti tomu podala žalobkyně včasné odvolání, o kterém žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 16. 7. 2018, č. j. 46544/18/7700-10124-506345, tak, že je zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Ačkoli tedy žalovaný o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty pravomocně rozhodl až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, soud nemůže přisvědčit tvrzení žalobkyně, podle které by tento postup byl na újmu jejích práv. Jak totiž bylo řečeno, žalovaný k vyjádření žalobkyně zaslanému žalovanému až po uplynutí stanovené lhůty přihlédl a v napadeném rozhodnutí se s ním vypořádal.
47. Námitku poukazující na údajný zjevný vnitřní rozpor v hodnocení důkazů, kdy měl žalovaný na jedné straně tvrdit, že nebyla zpochybněna přeprava zboží, a na druhé straně tvrdit, že nebyly a nemohly být přepraveny sady dílců dle předložených daňových dokladů, soud považuje za nezpůsobilou k projednání. Ze strany žalobkyně totiž jde o značně obecné, zjednodušující a nepřesné tvrzení, které nemůže nijak relevantně zpochybnit obsáhlé vyhodnocení konkrétních důkazních prostředků tak, jak je v napadeném rozhodnutí popsal žalovaný, a skutkových závěrů, které na jejich základě učinil.
48. S žalobkyní namítaným výkladem § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH se soud neztotožňuje.
49. Podle tohoto ustanovení jsou povinni přiznat daň
- a) plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinna přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována,
 - b) plátce nebo identifikovaná osoba, kteří pořizují v tuzemsku zboží z jiného členského státu,
 - c) plátce nebo identifikovaná osoba, kterým je osobou neusazenou v tuzemsku poskytnuto plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud se jedná o
 1. poskytnutí služby podle § 9 až 10d a § 10k,
 2. dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

3. dodání zboží soustavami nebo sítěmi,

- d) kupující, který je plátcem nebo identifikovanou osobou, kterému je dodáváno zboží zjednodušeným postupem uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu,
- e) plátce, na jehož účet je zboží při dovozu propuštěno do celního režimu, u kterého vzniká povinnost přiznat daň podle § 23 odst. 1 písm. a) až c) a § 23 odst. 5,
- f) zahraniční osoba povinná k dani, která poskytuje elektronické služby podle zvláštního režimu a zvolila si tuzemsko jako stát identifikace,
- g) plátce, kterému je poskytnuto plnění v režimu přenesení daňové povinnosti,
- h) osoba, která pořizuje v tuzemsku nový dopravní prostředek z jiného členského státu podle § 19 odst. 6,
- i) osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.

- 50. Z § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH podle názoru soudu nelze dovodit nic jiného, než že povinnou přiznat a zaplatit daň je každá osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, tedy plátce DPH i osoba, která plátcem není a není oprávněna takový doklad vystavit. „*Stát se tak chrání před nepoctivými podnikateli, kteří by navyšovali ceny svého plnění o fiktivní daň.*“ (NOVOTNÁ, Monika. § 108 [Osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň]. In: NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. Zákon o dani z přidané hodnoty. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 689). Rovněž podle čl. 203 směrnice o DPH je daň z přidané hodnoty povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře. Ani tato námitka žalobkyně tak nebyla důvodná.
- 51. Podstatu pravidla, podle něhož je daň povinna odvést osoba, která ji uvede na daňovém dokladu (faktuře), a to nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH, již podrobně vyjasnila judikatura SDEU. Její závěry lze shrnout následovně. Účelem článku 203 směrnice o DPH je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně (srov. rozsudek SDEU ze dne 31. 1. 2013, sp. zn. C-642/11, Stroj trans EOOD, bod 32), tedy srovnatelný souběh odpočtu daně na vstupu příjemce faktury a daňového dluhu vystavitele faktury, jaký by také obvykle existoval v případě skutečného dodání mezi poskytovatelem plnění a jeho příjemcem. Podle znění článku 203 směrnice o DPH není přitom nezbytné, aby příjemce faktury odpočet skutečně provedl. DPH uvedenou na faktuře dluží vystavitel této faktury i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdanitelné plnění (viz rozsudek ve věci Stroj trans EOOD, bod 38). Vystavitel faktury je povinen odvést daň, kterou uvedl na faktuře, dokonce i tehdy, je-li fakturováno zcela fiktivní plnění (viz rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, C-712/17, EN.SA., bod 36). V konečném důsledku ručí tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za riziko (tj. abstraktně), že na základě jím vystavené (nesprávné) faktury může její příjemce provést neoprávněný odpočet daně. Jedná se o abstraktní objektivní odpovědnost vystavitele faktury. Vzniká přitom nejen v případě omylu o správné daňové sazbě (na faktuře je uvedena základní daňová sazba namísto snížené), nýbrž obzvláště i v případě fakturace fiktivních plnění (viz stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 17. 1. 2019, ve věci C-712/17, EN.SA. Srl, body 33 a 34).
- 52. Žalobkyně též namítala, že před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí nebyla seznámena s důkazem ohledáním webových stránek společnosti ANITA a s ním souvisejícími novými skutečnostmi. Zdejší soudem byl vydán rozsudek ze dne 29. 9. 2021, č. j. 15 Af 22/2018-59, ve kterém soud této námitce přisvědčil a napadené rozhodnutí z tohoto důvodu zrušil pro vadu řízení.
- 53. Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 10. 8. 2022, č. j. 10 Afs 436/2021-29, předmětný rozsudek soudu zrušil a věc soudu vrátil Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

k dalšímu řízení. Ztotožnil se přitom se závěrem zdejšího soudu ohledně toho, že žalovaný provedl důkaz ohledáním webových stránek společnosti ANITA, aniž o něm pořídil protokol a aniž žalobkyni umožnil se k němu vyjádřit, a tím se dopustil procesního pochybení. Nešlo však podle něj o pochybení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle Nejvyššího správního soudu je z žalobou napadeného rozhodnutí patrné, že závěr žalovaného „by obstál i bez odkazu na podobu šicího stroje, neboť se zakládá především na hodnocení řady svědeckých výpovědí a dalších důkazních prostředcích (body 16–46 napadeného rozhodnutí). Stěžovatel [pozn. soudu – žalovaný] logicky a srozumitelně vysvětlil, proč svědecké výpovědi dvou osob, které údajně komponenty svépomocí vytvořily, nepovažuje za věrohodné. Tento závěr obстоjí i bez odkazu na webové stránky společnosti ANITA nebo videoprezentace modelu šicího stroje. NSS proto přisvědčil stěžovateli námitce, že výrok jeho rozhodnutí by zůstal stejný, i pokud by stěžovatel žalobkyni s ohledáním webových stránek seznámil“.

54. V souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. je zdejší soud tímto právním názorem vázán.
55. Pochybení soud s ohledem na to, že žalovaný dostatečný závěr o skutkovém stavu založil na hodnocení svědeckých výpovědí a dalších důkazních prostředcích, neshledal ani v žalobkyní namítaném, zcela nekonkrétním a soudu do značné míry i nesrozumitelném tvrzení o „hodnocení svědecké výpovědi Ing. R. T. v souvislosti s ohledáním na webových stránkách“. Žalovaný v napadeném rozhodnutí obsáhle vysvětlil, proč výpověď Ing. T. považoval za nevěrohodnou (viz zejména shrnutí v bodě 43 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně s těmito důvody v žalobě nijak nepolemizovala.
56. Závěry žalovaného, podle kterého moderní průmyslové šicí stroje ovládané počítačem, resp. jejich díly musí být rovněž vyráběny odpovídající moderní technologií, a manuální výroba komponent na zastaralých obráběcích strojích z minulého století podmiňuje kvalitního vybavení neodpovídá, soud na rozdíl od žalobkyně považuje za zcela logické, nevyžadující jakoukoli odbornost a nadto souladné s obecnou lidskou zkušeností. Lze proto jen uzavřít, že žalobkyni navíc opět nic nebránilo v tom konkrétně polemizovat s konkrétními závěry, které daňové orgány učinily na základě provedeného rozsáhlého dokazování.
57. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. O náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 9. 2021, č. j. 15 Af 22/2018-59, rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 3 větou první téhož zákona. Žalobkyně neměla ve věci konečný úspěch, který je pro rozhodnutí o nákladech řízení podstatný, a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 19. prosince 2022

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu