



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **STROJ-KOVO s. r. o.**, se sídlem Benešovská 432/3, Děčín, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2018, č. j. 2314/18/5300-21442-809464, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 12. 2022, č. j. 15 Af 22/2018-107,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v rámci své ekonomické činnosti zprostředkovávala obchod a zajišťovala náhradní díly k šicím strojům. Finanční úřad pro Ústecký kraj (správce daně) žalobkyni vyměřil platebním výměrem ze dne 5. 5. 2017 daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 4. 12. 2014 až 31. 12. 2014 ve výši 2 472 750 Kč. Žalobkyně totiž neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH). Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr. Ztotožnil se s názorem správce daně, podle něhož žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který toto rozhodnutí nejprve rozsudkem ze dne 29. 9. 2021, č. j. 15 Af 22/2018-59, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Přisvědčil žalobkyni, že před vydáním napadeného rozhodnutí nebyla seznámena s důkazem ohledáním webových stránek společnosti ANITA B s.r.o. (její tvrzené odběratelky) a s ním souvisejícími novými skutečnostmi.

[3] Tento rozsudek krajského soudu však Nejvyšší správní soud (NSS) na základě kasační stížnosti žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 10. 8. 2022, č. j. 10 Afs 436/2021-29. Dospěl k závěru, že procesní pochybení žalovaného týkající se ohledání webových stránek nemohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Hodnocení svědeckých výpovědí i dalších důkazů bylo totiž i tak dostatečné.

[4] Krajský soud poté žalobu zamítl nyní napadeným rozsudkem. Neztotožnil se s názorem žalobkyně o formální vadě platebního výměru ani s námitkami týkajícími se ukončení daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole, neprodloužení lhůty k vyjádření, vnitřního rozporu v hodnocení důkazů, výkladu § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH a hodnocení svědecké výpovědi Ing. T. Stran důkazu ohledáním webových stránek byl krajský soud vázán právním názorem NSS a ani tuto argumentaci žalobkyně neshledal důvodnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Namítá nesprávné posouzení základní náležitosti platebního výměru podle § 102 odst. 1 písm. g) a h) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle stěžovatelky je v rozporu s daňovým řádem, pokud je elektronicky podepsané rozhodnutí následně podepsáno vlastnoručně. Elektronický podpis nelze nahradit podpisem vlastnoručním.

[6] Stěžovatelka dále nesouhlasí s hodnocením svědecké výpovědi Ing. T. Z rozsudku NSS č. j. 10 Afs 436/2021-29 podle ní plyne, že žalovaný dospěl na základě webových stránek společnosti ANITA B s.r.o. k závěru, že svědecká výpověď je nevěrohodná. Pokud se nevěrohodnost svědecké výpovědi zakládá na tomto důkazním prostředku, nelze dospět k závěru, že by její hodnocení zůstalo stejné. Žalovaný navíc těmito webovými stránkami poukazuje na konkrétní model šicího stroje, z něhož napadené rozhodnutí vychází a bez něhož by nemohlo obstát.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že doložka na platebním výměru v listinné podobě nepředstavuje elektronický podpis. Doložka pouze deklaruje, že rozhodnutí bylo vyhotoveno i v elektronické podobě. Tento postup neodporuje daňovému řádu. Žalovaný poukázal i na ustálenou praxi orgánů finanční správy. Námitka týkající se hodnocení svědecké výpovědi je podle žalovaného nepřijatelná, neboť ji NSS již vypořádal.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

pokračování

[8] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná. NSS upřesňuje, že kasační stížnost je přípustná i přesto, že kasační soud již jednou v této věci rozhodoval. Předchozí rozsudek krajského soudu totiž rušil rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení a NSS se tedy mohl v rozsudku č. j. 10 Afs 436/2021-29 vyjádřit pouze k této otázce. Až nyní napadeným rozsudkem rozhodl krajský soud i o ostatních námitkách, k nimž se NSS dosud nevyjádřil. Není tedy dán důvod nepřipustnosti kasační stížnosti jako celku podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] První kasační námitka se týká základních náležitostí platebního výměru, konkrétně jeho data a podpisu. Podle stěžovatelky je v rozporu s daňovým řádem, aby elektronicky podepsané rozhodnutí bylo následně podepsáno vlastnoručně. Porušení daňového řádu spatřuje také v tom, že rozhodnutí neobsahuje datum vlastnoručního podpisu.

[10] Podle § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu obsahuje rozhodnutí podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby a datem, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.

[11] NSS stěžovatelčině námitce nepřisvědčil a souhlasí s hodnocením krajského soudu. Prvotní forma napadeného rozhodnutí byla elektronická, opatřená elektronickým podpisem s uvedením data. Správce daně musel s ohledem na fakt, že nebylo možné zaslat rozhodnutí tehdejší zástupkyni stěžovatelky do datové schránky, vyhotovit i jeho listinnou verzi, a to vytištěním elektronicky podepsaného rozhodnutí. Tu opatřila vlastnoručním podpisem a otiskem úředního razítka úřední osoba, která předtím podepsala toto rozhodnutí v elektronické podobě. Listinnou verzi následně správce daně odeslal zástupkyni stěžovatelky prostřednictvím České pošty. Tyto skutečnosti jsou mezi účastníky nesporné. Jak ale správně podotkl krajský soud, doložka „*Elektronicky podepsáno 05. 05. 2017, Mgr. Karel Malaník, ředitel sekce*“, nepředstavuje elektronický podpis, neboť listinné vyhotovení nevzniklo konverzí, pouze deklaruje skutečnost, že rozhodnutí bylo vyhotoveno vedle listinné podoby i v podobě elektronické.

[12] Přesvědčení stěžovatelky, že platební výměr byl opatřen elektronickým podpisem a nebylo proto možné jej pak podepsat ručně, je mylné. Jak upozornil NSS v rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, v případě rozhodnutí v elektronické podobě „*jde o informaci uloženou na elektronickém nosiči dat, zjednodušeně řečeno jde o „řadu jedniček a nul“*“. *Tuto informaci, která je doručována do datové schránky nebo na e-mailovou adresu účastníka řízení, logicky není možné opatřit otiskem úředního razítka ani podpisem úřední osoby. 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. V současné době téměř všechny správní orgány používají při své rozhodovací činnosti výpočetní techniku. Každé rozhodnutí tedy nejprve existuje v elektronické podobě a jako takové je možné jej opatřit elektronickým podpisem a odeslat prostřednictvím datové schránky, příp. na e-mailovou adresu, nebo jej vytisknout, opatřit podpisem úřední osoby a otiskem úředního razítka a odeslat v této písemné podobě.*“ Jediným podpisem, který listinná podoba platebního výměru obsahuje, je tudíž

vlastnoruční podpis Mgr. Karla Malaníka.

[13] Jak správně uvedl i krajský soud, za datum vlastnoručního podepsání lze považovat den, kdy byl k elektronické podobě rozhodnutí připojen uznávaný elektronický podpis, pokud u podpisu oprávněné úřední osoby není uvedeno jiné datum. Z toho, že datum bylo na dané listině dříve než vlastnoruční podpis, neplyne porušení daňového řádu. Zákon požaduje pouze uvedení data podpisu; správní orgán může vyhotovit a podepsat rozhodnutí v elektronické i v listinné podobě v tentýž den. NSS tedy v postupu správce daně neshledal pochybení; tím spíše ne pochybení, které mohlo mít vliv na zákonnost platebního výměru. Ostatně stěžovatelka ani netvrdí, zda a případně jak mohla namítaná vada zasáhnout do jejích práv. Kasační soud tedy souhlasí se soudem krajským a uzavírá, že tato kasační námitka není důvodná.

[14] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále tvrdí, že krajský soud nesprávně hodnotil svědeckou výpověď Ing. T. jako nevěrohodnou, což odůvodňuje použitím důkazu webovými stránkami společnosti ANITA B s.r.o., bez kterého by podle ní nemohlo napadené rozhodnutí obstát.

[15] NSS dospěl ohledně použití důkazu webovými stránkami v prvním rozsudku č. j. 10 Afs 436/2021-29 k závěru, že žalovaný „v rozhodnutí vycházel mj. z důkazu ohledáním webových stránek, přičemž i na základě tohoto důkazu (ve spojení s důkazy dalšími) potvrdil daňovou povinnost. Krajský soud ovšem bez dalšího vyhodnotil, že jde o pochybení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. S tímto závěrem se NSS neztotožňuje. Podle ustálené judikatury NSS nejde o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (rozsudek ze dne 14. 10. 2005, čj. 6 Ads 57/2004-59, a další). Z napadeného rozhodnutí je patrné, že stěžovatelův závěr 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 logicky a srozumitelně vysvětlil, proč svědecké výpovědi dvou osob, které údajně komponenty svépomocí vytvořily, nepovažuje za věrohodné. Tento závěr ob stojí i bez odkazu na webové stránky společnosti ANITA nebo videoprezentace modelu šicího stroje. NSS proto přisvědčil stěžovatelově námitce, že výrok jeho rozhodnutí by zůstal stejný, i pokud by stěžovatel žalobkyni s ohledáním webových stránek seznámil.“

[16] Podle NSS je tato kasační námitka nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Kasační soud totiž již v rozsudku č. j. 10 Afs 436/2021-29 vyslovil, že závěry žalovaného, tedy i závěr o nevěrohodnosti výpovědi svědka Ing. T., ob stojí i bez důkazu ohledáním webových stránek. Tímto právním názorem byl vázán nejen krajský soud, ale je jím vázán i nyní NSS (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Zásadu nepřípustnosti opakované námitky by bylo možné prolomit pouze tehdy, pokud by se krajský soud vysloveným právním názorem neřídil. To se však této věci nestalo. Jiný argument pro to, že krajský soud tuto námitku nesprávně posoudil, stěžovatelka v nynější kasační stížnosti nepředestřela.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[17] NSS tedy kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[18] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně dne 23. října 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu