



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **J. L.**, Mgr. Zdeňkem Turkem, advokátem se sídlem Slovanská třída 66, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 12. 2011, čj. 8866/11-1300-401087, čj. 8867/11-1300-401087, čj. 8868/11-1300-401087, čj. 8869/11-1300-401087, čj. 8870/11-1300-401087, čj. 8871/11-1300-401087, čj. 8872/11-1300-401087, čj. 8873/11-1300-401087 a čj. 8874/11-1300-401087, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 12. 2013, čj. 57 Af 5/2012 – 184,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 12. 2013, čj. 57 Af 5/2012 – 184, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Finanční úřad v Plzni doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 až 2. čtvrtletí 2007 v celkové výši 742 409 Kč, a to dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 1. 2009, čj. 7545/09/138513402069, čj. 7632/09/138513402069, čj. 7706/09/138513402069, čj. 7721/09/138513402069, čj. 7741/09/138513402069, čj. 7763/09/138513402069, čj. 7782/09/138513402069, čj. 7793/09/138513402069 a čj. 7813/09/138513402069.

2. Finančního ředitelství v Plzni zamítlo odvolání žalobce rozhodnutími ze dne 14. 12. 2011, čj. 8866/11-1300-401087, čj. 8867/11-1300-401087, čj. 8868/11-1300-401087, čj. 8869/11-1300-401087, čj. 8870/11-1300-401087, čj. 8871/11-1300-401087, čj. 8872/11-1300-401087, čj. 8873/11-1300-401087 a čj. 8874/11-1300-401087. (pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.)

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který je rozsudkem ze dne 20. 12. 2013, čj. 57 Af 5/2012 – 184, zrušil a vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

5. Podle stěžovatele krajský soud popřel samotnou podstatu § 108 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období let 2005 až 2007 (dále jen „zákon o DPH“). Soud nesprávně uvedl, že předmětné ustanovení bylo do zákona o DPH vloženo s účinností od 1. 1. 2005. Obsahově totožné pravidlo bylo v písmenu o) téhož ustanovení již od 1. 5. 2004 a implementovalo čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), dále jen „šestá směrnice“. Od 1. 1. 2007 je předmětná problematika upravena v čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

6. Systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě neutrality DPH, která se uskutečňuje prostřednictvím možnosti odpočtu daně na vstupu od daně na výstupu. K zachování neutrality DPH slouží právě § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH.

7. Během daňové kontroly u B. N. byly nalezeny daňové doklady, na kterých žalobce uvedl DPH. B. N. zařadila tyto doklady do svého účetnictví a uplatňovala je v podaných daňových tvrzeních k DPH. Žalobce podal za příslušná zdaňovací období daňová tvrzení k DPH, ve kterých nevykázal žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění. Pokud by neexistoval § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH, B. N. by si mohla uplatnit daňový odpočet, který by odpovídal údajům na předmětných daňových dokladech, ale žalobce by nemusel odpovídající daň přiznat, ani zaplatit. Tím by byla zásada neutrality DPH výrazně prolomena.

8. Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, podle kterého se § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH vztahuje pouze na přeshraniční transakce. Takový závěr nevyplývá ze zákona o DPH, ani ze směrnice 2006/112/ES. Podle stěžovatele neexistuje důvod, který by bránil použití předmětného ustanovení na posuzovanou věc.

9. Podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH je povinen přiznat a zaplatit DPH ten, kdo uvede daň na daňovém dokladu. Ze znění předmětného ustanovení nevyplývá nezbytná podmínka, aby došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a peněžitého protiplnění. Stěžovatel souhlasil s krajským soudem potud, že uskutečnění úklidových prací žalobcem nebylo jednoznačně a s naprostou určitostí zjištěno. Podle stěžovatele však nebylo pro doměření daně nezbytné vyřešit otázku, zda se zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech fakticky uskutečnila. Rozhodné bylo, zda na těchto dokladech uvedl daň právě žalobce.

10. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudky Soudního dvora ze dne 31. 1. 2013, C-642/11, *Stroy trans EOOD*, a C-643/11, *LVK - 56 EOOD*. Soudní dvůr zcela jednoznačně uvedl, že osoba je povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda bylo zdanitelné plnění uskutečněno.

11. V nyní posuzované věci byly daňové doklady (včetně sazby DPH a přesného vyčíslení její výše) vyplněny ručně psaným písmem. Znalecký posudek vyhotovený znalcem z oboru písmoznalectví potvrdil, že „J. L. jednoznačně vyplnil ručně psané údaje na všech zkoumaných dodacích listech – daňových dokladech“. Podle stěžovatele je proto nepochybné, že daň na předmětných daňových dokladech uvedl žalobce. Znalec rovněž uzavřel, že je pravděpodobné, že podpisy na těchto dokladech vyhotovil žalobce.

12. Dále stěžovatel nesouhlasil s výhradou krajského soudu, že měl být proveden výslech B. N., opakovaný výslech L. K. a důkaz trestním spisem. Provedení těchto důkazních prostředků by směřovalo pouze k zodpovězení otázky, zda došlo k uskutečnění zdanitelných plnění a k platbě za tato plnění. Pro možnost dodatečně doměřit daň podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH však nebylo třeba tyto skutečnosti s naprostou určitostí prokázat. Zmíněné důkazní prostředky by nemohly zpochybnit znaleckými posudky prokázanou skutečnost, že žalobce uvedl DPH na daňových dokladech. Stěžovatel podotkl, že B. N. opakovaně předvolal k výslechu, ale podle doložených lékařských zpráv se B. N. léčí na psychiatrii pro duševní poruchu trvalého rázu a její výslech by s velkou pravděpodobností mohl zapříčinit zhoršení jejího psychického stavu. Svědkyně L. K. jednou vyslechnuta byla, k opakovanému výslechu se jí však podle písemného sdělení Policie ČR nepodařilo předvést.

13. Vystavením daňového dokladu, který obsahuje všechny obligatorní náležitosti (včetně uvedení DPH), vystavitel tvrdí, že k deklarovaným zdanitelným plněním došlo. Žalobce byl proto povinen na základě předmětných dokladů daň přiznat a zaplatit, tzn. byl povinen tyto údaje uvést ve svých daňových tvrzeních. Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, o něhož krajský soud opřel svou argumentaci, „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyžádán“. Citace nálezu Ústavního soudu ze dne 4. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 2631/08, provedená krajským soudem, je pouze rekapitulací závěrů Nejvyššího správního soudu a je vytržena z kontextu rozsudku ze dne 25. 7. 2008, čj. 8 Afs 69/2007 – 67.

IV.

14. Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

15. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

16. Kasační stížnost je důvodná.

17. Krajský soud vyšel z nesprávného předpokladu, domníval-li se, že § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH se vztahuje pouze na přeshraniční transakce. Takový závěr nemá oporu v zákonu o DPH, ani v právu EU.

18. Podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH ve znění účinném pro zdaňovací období let 2005 až 2007 byla povinna přiznat a zaplatit daň „osoba, která uvede daň na daňovém dokladu“. Ze samotného znění předmětného ustanovení podmínka přeshraničního prvku nevyplývá a nelze ji dovodit ani z jeho systematického zařazení v rámci zákona o DPH. Ustanovení § 108 je zařazeno v hlavě IV zákona o DPH nazvané „Správa daně v tuzemsku“, nese název „Osoby povinné přiznat a zaplatit daň“ a upravuje situace, ve kterých jsou různé subjekty („plátce“, „osoba“, „osoba identifikovaná k dani“, „osoba registrovaná k dani v jiném členském státě“ atd.) povinny

přiznat a zaplatit DPH, přičemž konkrétní podmínky, včetně případného přeshraničního prvku, jsou v jednotlivých písmenech výslovně uvedeny [viz např. písmena e) až l) ve znění účinném do 31. 12. 2008].

19. Pravidlo obsahující povinnost osoby, která uvede daň na daňovém dokladu, přiznat a zaplatit daň bylo do zákona o DPH zařazeno již od samého počátku a jeho obsah zůstal až do současnosti zachován. V průběhu let se měnilo pouze jeho zařazení do jednotlivých písmen § 108 a s účinností od 1. 1. 2010 došlo k upřesnění textu, který nově zní „*osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň*“ (srov. důvodovou zprávu k návrhu zákona č. 489/2009 Sb., která potvrzuje, že zákonodárce nezamýšlel změnit, ale pouze upřesnit stávající znění).

20. Podle důvodové zprávy k návrhu zákona o DPH bylo předmětné ustanovení zařazeno v důsledku implementace šesté směrnice a jeho účelem bylo vymezit osoby, které jsou povinny přiznat a zaplatit daň správci daně. Mezi tyto osoby byla zahrnuta „*i jakákoliv osoba, která uvede daň na daňovém dokladu*“. Ani zákonodárcem vyjádřený účel předmětného ustanovení tedy nepodporuje závěr krajského soudu o podmínce přeshraničního charakteru zdanitelného plnění.

21. Tvrdil-li krajský soud, že předmětná „*výjimka*“ je od 1. 1. 2013 „*uvedena pod písmenem i) tohoto ustanovení a její zařazení do zákona o dani z přidané hodnoty je i nadále odůvodňováno implementací pravidla pro vznik daňové povinnosti plátce v případě přeshraničních transakcí*“, není zřejmé, na jaké odůvodnění soud odkazoval. Důvodová zpráva k novele zákona o DPH provedené zákonem č. 502/2012 Sb. neobsahuje jakýkoliv odkaz na přeshraniční transakce ve vztahu k § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH.

22. Skutečnost, že předmětné ustanovení implementuje čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice, resp. čl. 203 směrnice 2006/112/ES, sama o sobě neznamená, že by mělo dopadat pouze na přeshraniční zdanitelná plnění. Působnost uvedených směrnic není omezena pouze na transakce mezi členskými státy. Společný systém daně z přidané hodnoty, který je harmonizován prostřednictvím směrnice 2006/112/ES (a předtím šesté směrnice), se vztahuje na výrobu a distribuci zboží a služeb kupovaných a prodávaných za účelem spotřeby v Evropské unii bez ohledu na skutečnost, zda se uvedené transakce uskutečňují v rámci členského státu, mezi členskými státy nebo např. při dovozu ze třetí země (viz např. čl. 2 směrnice 2006/112/ES nebo čl. 2 šesté směrnice).

23. Článek 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice byl formulován obdobně jako § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH a neobsahoval podmínku přeshraničním prvku: „*Následující osoby jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty: 1. v rámci vnitřního systému: [...] c) každá osoba, která uvádí daň z přidané hodnoty na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura*“. Toto pravidlo bylo následně převzato do čl. 203 směrnice 2006/112/ES, podle něhož „*[d]aň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře*“.

24. Podle důvodové zprávy k návrhu šesté směrnice má být každá osoba, která uvede DPH na faktuře, povinna zaplatit daň, protože vystavení faktury dává jejímu příjemci právo na odpočet, pokud je plátcem DPH [COM(73) 950, 20. 6. 1973, Bulletin Evropských společenství, dodatek č. 11/73]. Cílem tohoto pravidla je zachování neutrality DPH, jak správně namítl stěžovatel. Pokud by právu na odpočet příjemce faktury neodpovídala povinnost vystavitele faktury odvést DPH uvedenou na faktuře, došlo by k narušení neutrality DPH a vznikl by prostor pro daňové úniky.

25. Omezení rozsahu působnosti předmětného pravidla pouze na přeshraniční transakce nevyplývá ani z judikatury Soudního dvora. Skutkové okolnosti, na jejichž podkladě Soudní dvůr

posuzoval čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice nebo čl. 203 směrnice 2006/112/ES se vztahovaly i k čistě vnitrostátním situacím (viz např. rozsudky ze dne 19. 9. 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth*, ze dne 6. 11. 2003, spojené věci C-78/02 až C-80/02, *Karageorgou*, nebo rozsudky *Stroy trans EOOD* a *LVK – 56 EOOD*).

26. Tvrdil-li krajský soud, že z čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice vyplývá daňová povinnost plátce, který uvede daň na dokladu, vůči tomu členskému státu, vůči němuž se vztahuje daň uvedená na faktuře, i když dotčené plnění nebylo v tomto členském státu předmětem daně (odst. 19 napadeného rozsudku), patrně odkazoval na výrok rozsudku Soudního dvora ze dne 18. 6. 2009, C-566/07, *Stadeco*. Tímto výrokem však Soudní dvůr reagoval na konkrétní skutkové okolnosti a předloženou předběžnou otázku. Odůvodnění rozsudku nedává žádný důvod domnívat se, že by Soudní dvůr zamýšlel omezit působnost čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice pouze na přeshraniční transakce. Právě naopak, Soudní dvůr uvedl, že místo poskytnutí služby není rozhodné, protože daňový dluh vzniká pouze z toho důvodu, že DPH je uvedena na faktuře (odst. 27).

27. Lze proto učinit dílčí závěr, že použití § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH na posuzovanou věc nebrání skutečnost, že se jednalo o čistě vnitrostátní situaci (poskytnutí služby s místem plnění v České republice mezi osobami, které jsou registrovány k DPH v České republice).

28. Dále se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH vyžaduje, aby bylo s naprostou určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňových dokladech uskutečnilo. I v této otázce soud přihlédl k judikatuře Soudního dvora.

29. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je na základě čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice plátcem DPH každá osoba, která uvede DPH na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, a to „bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH“ (rozsudky *Stroy trans EOOD*, odst. 29, *Stadeco* odst. 26, *Schmeink & Cofreth*, odst. 53, nebo rozsudky ze dne 13. 12. 1989, C-342/87, *Genius*, odst. 19, a ze dne 15. 3. 2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, odst. 23). Tím, že povinnost odvést DPH uvedenou na faktuře existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH, má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (rozsudky *Stadeco*, odst. 28, *Schmeink & Cofreth*, odst. 57 a 61, *Stroy trans EOOD*, odst. 32).

30. Tento výklad nevede k závěru, že by vystavená faktura zakládala vždy (tedy i pokud byla vystavena nesprávně, např. DPH byla uvedena bezdůvodně nebo v nesprávné výši) povinnost uhradit DPH podle údajů, které jsou na ní uvedeny. Podle Soudního dvora je na členských státech, aby ve svém vnitrostátním právu upravily možnost opravy takto neodůvodněně naúčtované daně. Možnost opravy by ovšem měla být poskytnuta pouze v případech, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (viz např. rozsudek *Genius*, odst. 18), nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz např. rozsudek *Schmeink & Cofreth*, odst. 58). Zároveň právo EU nebrání tomu, aby vnitrostátní právní řád odmítl vrácení bezdůvodně vybraných daní, pokud by to vedlo k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani (rozsudek *Stadeco*, odst. 48 a 49, nebo rozsudek ze dne 10. 4. 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*). Vrácení daně, která je dlužná pouze z důvodu jejího nesprávného uvedení na vystavené faktuře, proto může být podmíněno např. tím, že osoba povinná k dani dodatečně zašle příjemci poskytnutých služeb opravenou fakturu bez uvedení DPH (rozsudek *Stadeco*, odst. 51).

31. S ohledem na uvedenou možnost opravy a na nebezpečí, že faktura bezdůvodně uvádějící DPH bude použita pro uplatnění nároku na odpočet, nemůže být podle Soudního dvora povinnost stanovená v čl. 203 směrnice 2006/112/ES považována za povinnost, která by dávala dlužné platbě charakter sankce (rozsudek *Stroy trans EOOD*, odst. 34). Dále Soudní dvůr doplnil, že pokud se vystavitel faktury nedovolává jednoho z případů umožňujících opravu bezdůvodně naúčtované DPH, daňová správa není povinna v rámci daňové kontroly prováděné u tohoto vystavitele ověřovat, zda naúčtovaná a přiznaná DPH odpovídá zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto vystavitelem (rozsudek *Stroy trans EOOD*, odst. 35).

32. V rozsudcích *Stroy trans EOOD* a *LVK – 56 EOOD* pak Soudní dvůr uzavřel, že osoba je povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno (rozsudek *Stroy trans EOOD*, odst. 35 a výrok 1., *LVK – 56 EOOD*, odst. 42 a výrok 1.)

33. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že doměření daně podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo.

34. Pro splnění podmínek § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH bylo rozhodné, zda to byl právě žalobce, kdo uvedl DPH na sporných daňových dokladech. Jinými slovy, zda byl žalobce vystavitelem těchto daňových dokladů, tedy osobou, která účtovala příjemci faktury cenu za poskytnutou službu včetně DPH. Na základě skutkových zjištění shromážděných ve správním spisu Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že splnění podmínek § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH bylo v posuzované věci dostatečně prokázáno.

35. Správní orgány nechaly v rámci daňového řízení zpracovat tři znalecké posudky z oboru písmoznalectví, které měly ověřit, zda sporné daňové doklady vypsál a podepsal žalobce. Nejvyšší správní soud považuje s ohledem na rozsah posuzovaných dokladů za rozhodný zejména znalecký posudek ze dne 19. 11. 2008, který zkoumal více než 100 daňových dokladů.

36. V tomto posudku znalkyně posuzovala dva druhy daňových dokladů: (1) dodací listy, na nichž byl jako vystavitel uveden žalobce a které fakturují cenu včetně DPH za poskytnuté služby v podobě úklidových prací vnějších prostranství, a (2) výdajové pokladní doklady, podle nichž měl žalobce převzít peněžní částky v nich uvedené.

37. První skupina daňových dokladů zahrnovala 105 dodacích listů z let 2005 až 2007. Všechny tyto doklady byly ručně vyplněny a byly opatřeny razítkem s obchodní firmou a IČ žalobce. Většina z nich obsahovala kromě popisu konkrétní služby a ceny, včetně výše DPH, také ručně hůlkovým písmem psaný text „X“ v kolonce pro vystavitele dokladu.

38. Znalkyně uvedla, že ručně psaný text představuje vysoce individualizované hůlkové písmo. Nalezené shody byly identifikačně hodnotné a bylo jich velké množství. Naopak rozdíly svědčily pro vyšší stupeň variability rukopisu pisatele a neměly takovou průkazní hodnotu, která by negativně ovlivnila identifikační hodnotu nalezených podobností. Znalkyně uzavřela, že „[c]elkový komplex znaků je dostatečně průkazný pro stanovení kategorického závěru zkoumání. Nižší upřesněné dodací listy – daňové doklady jednoznačně vypsál hůlkovým písmem a číslicemi J. L.“. Znalecký posudek tedy potvrdil, že autorem ručně psaného textu (a to včetně jména „X“ a ceny s DPH) byl u všech zkoumaných daňových dokladů jednoznačně žalobce.

39. Kromě ručně psaného textu na dodacích listech znalkyně posuzovala také podpisy vystavitele těchto dokladů. Ty byly posouzeny spolu s podpisy uvedenými na druhé skupině

daňových dokladů – na výdejových pokladních dokladech, které byly vystaveny příjemcem dodacích listů (faktur), podnikající fyzickou osobou B. N. Výdajové pokladní doklady obsahovaly text na první pohled vypsáný jinou osobou (tato skutečnost nebyla sporná, proto ručně psaný text nebyl u těchto dokladů posuzován), rozhodné bylo, že tyto doklady obsahovaly také podpis příjemce platby, kterým měl být žalobce. Předmětem zkoumání bylo celkem 113 podpisů.

40. Znalkyně uzavřela, že závěr o tom, že předmětné doklady podepsal žalobce, se v téměř všech případech pohybuje v „*kladné pravděpodobnostní rovině*“ (ve 4 případech podpis jednoznačně vyhotovil žalobce, ve 21 případech podpis velmi pravděpodobně vyhotovil žalobce, v 57 případech podpis pravděpodobně vyhotovil žalobce a ve 29 případech je pravděpodobnější, že podpis vyhotovil žalobce, než jiný pisatel). Pouze ve 2 případech nebylo možné rozhodnout, zda podpis vyhotovil žalobce, nebo jiný pisatel.

41. Pro posouzení pravosti podpisu žalobce soud považuje za podstatné také odůvodnění znaleckého posudku, podle něhož je vyloučeno, že by všechny nalezené podobnosti a shody mohly být následkem jen náhodně pojatého projevu u podpisů stejného znění různými osobami. Také technické padělání bylo vyloučeno. Pokud by byly sporné podpisy padělky, muselo by se jednat o napodobeniny vzoru pravého podpisu žalobce. Zatímco je ale pravý podpis vyhotoven na základě stabilizovaných dynamických stereotypů, kdy pisatel nasadí psací pohyb a nemusí přemýšlet o jeho dalším vedení, padělatel si takové dynamické stereotypy od jiné osoby osvojit nemůže, neustále musí jednotlivé části podpisu koordinovat a přizpůsobovat vzoru. To se pak musí projevit v kvalitě psacího pohybu. Relativní jistota psacího pohybu ve většině sporných podpisů svědčí proti padělání podpisů. Dalším argumentem proti padělání je i skutečnost, že jednotlivé podpisy se vzájemně odlišují. To by v případě padělků přicházelo v úvahu spíše tehdy, kdyby každý byl od jiného pisatele. Jeden padělatel se totiž při vytváření několika podpisů obvykle drží jedné zvládnuté formy. Podle znalkyně je třeba brát v úvahu také obecnou zásadu, že ani nesporně pravé podpisy nemohou být naprosto stejné ve všech hlediscích, naopak v takových případech by bylo důvodné podezření z padělání podpisů, např. kopírováním, obkreslením apod. Písmoznalectví vychází ze základní premisy, že se žádný člověk nepodepíše dvakrát stejně. Podle znalkyně jsou nalezené rozdíly velmi pravděpodobně projevem vyšší přirozené pisatelovy variability a nejsou důkazem padělání podpisů. I podpisy, které vykazovaly větší odlišnosti, obsahovaly některé detaily shodné s dynamickými stereotypy žalobce.

42. S ohledem na výše uvedené závěry znaleckého posudku Nejvyšší správní soud nepochyboval, že žalobce byl vystavitelem sporných daňových dokladů ve smyslu § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH.

43. Tvrzení žalobce, že předmětné doklady nevystavil, ale že pouze několikrát do roka podepsal pro B. N. nějaké doklady za úplatu ve výši přibližně 2000 Kč (výpověď ze dne 23. 10. 2007 a podání ze dne 22. 11. 2010), soud nepovažuje za věrohodné především s ohledem na výsledky znaleckého posudku a také s ohledem na rozpor s výpovědí žalobce ze dne 17. 3. 2008. Při tomto jednání se správcem daně žalobce uvedl, že peníze, které občas přijal od B. N., byly půjčkou, kterou vždy vrátil. Mělo se jednat o částku přibližně 2000 Kč a nejednalo se o úplatu za žádnou práci, ani žádné služby.

44. Soud nepovažuje za uspokojivé ani vysvětlení žalobce, že razítko s jeho obchodní firmou a IČ, se mohlo dostat na daňové doklady v důsledku skutečnosti, že mu bylo odcizeno někdy v letech 1996 až 1998. Žalobce uvedl, že měl razítek celkem 5, každé v jednom stánku s tabákem, které provozoval. Tvrzení, že všech pět razítek bylo odcizeno, nepůsobí věrohodně s ohledem

na skutečnost, že se každé mělo nacházet v jiné provozovně. Nadto žalobce toto tvrzení nijak nedoložil, přestože tvrdil, že krádež nahlásil na Policii ČR.

45. V této souvislosti je třeba krajskému soudu vytknout, že nepochybně se zjištěným skutkovým stavem, který vyplývá ze správního spisu. Krajský soud vybral pouze ta skutková zjištění, která podporovala jeho závěr, zatímco jiná zcela opomněl. Například v odstavci 23 napadeného rozsudku krajský soud kladl důraz na výpověď žalobce, podle které měl občas podepsat pro B. N. nějaké doklady určené pro jiné osoby, přičemž soud zcela opomněl zmínit, že toto tvrzení, zdánlivě vysvětlující rukopis žalobce na daňových dokladech, bylo rozporné s jeho vlastní výpovědí z jiného dne (viz výše odst. 43). Na rozpor ve výpovědích žalobce vzbuzující pochybnosti o jeho věrohodnosti přitom poukázalo i finanční ředitelství na str. 5 a 6 napadených rozhodnutí. Nadto krajský soud nijak nevyhodnotil ani výpovědi žalobce v kontextu se znaleckými posudky.

46. Dále krajský soud pochybil, pokud v argumentační části rozsudku zmínil pouze znalecký posudek ze dne 28. 1. 2008 (viz odst. 23 napadeného rozsudku), který posuzoval jen malý počet daňových dokladů, z nichž některé se navíc nevztahovaly ke zkoumaným zdaňovacím obdobím. Naopak při hodnocení skutkového stavu zcela opomněl zohlednit znalecký posudek ze dne 19. 11. 2008, který představoval komplexní posouzení více než 100 sporných daňových dokladů. Soud se o tomto posudku zmínil pouze letmo v popisu skutkového stavu (viz odst. 15 napadeného rozsudku), ale nevyvodil z něj žádné závěry, přestože tento posudek obsahoval rozhodné skutečnosti pro posouzení sporné otázky.

47. Odůvodnění krajského soudu trpí nedostatky také v části, v níž vytyká správním orgánům neprovedení některých důkazů. Krajský soud bez dalšího konstatoval, že nelze vyjít ze svědecké výpovědi P. N. a L. K., aniž by vysvětlil, z jakých důvodů považuje jejich výpovědi za zcela nepoužitelné. Dále soud bez bližšího odůvodnění vytkl správním orgánům, že neprovedly výslech B. N., nezohlednil však, že podle lékařských zpráv založených ve spisu B. N. trpí duševním onemocněním trvalého rázu (bipolární afektivní psychózou), pro kterou se dlouhodobě léčí na psychiatrické ambulanci, a její výslech by s největší pravděpodobností vedl ke zhoršení jejího zdravotního stavu.

48. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani závěru krajského soudu, že zde existovala „dvě rovnocenná tvrzení ohledně průběhu skutkového děje“, a proto bylo podle krajského soudu nezbytné provést důkazy navržené žalobcem (výslech B. N., opakovaný výslech L. K. a důkaz trestním spisem). Závěr krajského soudu o existenci dvou rovnocenných verzí skutkového stavu vyplývá především z jeho mylného přesvědčení, že rozhodnou otázkou bylo jednoznačné prokázání uskutečnění deklarováných zdanitelných plnění. Tato podmínka však nebyla nutná pro doměření daně na základě § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH, protože žalobci vznikl daňový dluh již na základě skutečnosti, že vystavil daňové doklady, na nichž uvedl DPH (srov. výše odst. 28 a násl.). Správní orgány shromáždily dostatek podkladů pro závěr, že žalobce byl osobou, která uvedla DPH na daňových dokladech ve smyslu předmětného ustanovení. Navržené důkazy proto nebyly nezbytné pro posouzení splnění podmínek § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH.

49. K návrhu na provedení důkazu trestním spisem Nejvyšší správní soud doplňuje, že žalobce navrhl v rámci daňového řízení vyžádat od Policie ČR kopii trestního spisu, zejména výpovědi jím navržených svědkyň, jeho vlastní výpověď a zprávu jeho zaměstnavatele o docházce žalobce do zaměstnání, neupřesnil však, k prokázání jakých skutečností mají tyto důkazy sloužit (podání žalobce ze dne 6. 12. 2011). V žalobě pak doplnil, že tyto důkazy navrhl nejen ke zjištění, zda došlo ke zdanitelnému plnění, ale i k „otázce daňových dokladů, jejich vzniku a důvodu jejich vytvoření“. Z povahy většiny navržených důkazů ovšem vyplývá, že mohly směřovat

právě jen k posouzení otázky, zda žalobce uskutečnil zdanitelná plnění, nikoliv k vyvrácení závěrů znaleckého posudku, že žalobce vystavil daňové doklady, na nichž uvedl DPH. Ve vztahu k výpovědím svědkyň lze dodat, že součástí správního spisu je sdělení Policie ČR ze dne 7. 10. 2011, které uvádí, že podle stanoviska ošetřující lékařky B. N. není dosud schopna účastnit se trestního řízení. K vlastní výpovědi žalobce, která by mohla směřovat k otázce vystavení dokladů, správní orgány poskytly žalobci dostatečný prostor v rámci daňového řízení, nebyly proto povinny provést důkaz jeho výpovědi, kterou učinil v rámci trestního řízení.

50. S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavřel, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku podmínek pro použití § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH, posoudil skutkový stav v rozporu se skutečnostmi vyplývajícími ze správního spisu a bez dostatečného odůvodnění vytkl finančnímu ředitelství nepoužitelnost některých důkazů a naopak neprovedení důkazů jiných.

51. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§110 odst. 1. s. ř. s.). V něm tento soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

52. Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

53. Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že mu přes postavení soudu posledního stupně nevznikla povinnost předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, protože mu nevznikly pochybnosti týkající se výkladu čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice nebo čl. 203 směrnice 2006/112/ES a judikatura Soudního dvora poskytuje dostatečnou oporu pro rozhodnutí sporné otázky (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, 283/81, *CILFIT*, odst. 16 a násl.). Posouzení konkrétních skutkových okolností je pak otázkou, která spadá do pravomoci vnitrostátního soudu, nikoliv Soudního dvora (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 2. 2014, C-18/13, *Maks Pen EOOD*, odst. 30).

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

V Brně 13. října 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu