



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **MVD group, s.r.o.**, IČO 27426637  
sídlem Glazunovova 885, 148 00 Praha 4  
zastoupena advokátem Mgr. Michalem Machkem  
sídlem Dlouhá 3355/6, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2021 č. j. 28225/21/5300-22441-705341,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 16. 10. 2020 č. j. 7691339/20/2011-52522-111816 (dále též „*platební výměr*“). Tímto platebním výměrem byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období červenec 2018 ve výši 0 Kč oproti tvrzenému nadměrnému odpočtu ve výši 672 000 Kč na výstupu v řádném daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2018.
2. V napadeném rozhodnutí žalovaný předně shrnul skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení k předchozímu zdaňovacímu období červenec 2017. Současný jednatel a společník

společnosti žalobkyně, tedy daňového subjektu, získal společnost od společnice a jednatelky paní MUDr. M. M. (dále též „MUDr. M. M.“) se záměrem, že na nemovitosti ve vlastnictví daňového subjektu v Čábuzích bude provozovat malou vodní elektrárnu. Nepřevzal si od ní účetnictví společnosti, ani si nenechal potvrdit „bezdlužnost“ daňového subjektu od orgánů veřejné moci. Poté, co zjistil, že správce daně eviduje za daňovým subjektem pohledávku na DPH, podal dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2017, v něm údaje vykázané na řádku 1 řádného daňového přiznání, což byl nadměrný odpočet ve výši 672 000 Kč, podaného z datové schránky daňového subjektu „vynuloval“. V průběhu následně zahájené daňové kontroly bylo zjištěno, že v řádném daňovém přiznání deklarovaná uskutečněná zdanitelná plnění si jejich příjemci, společnosti LEMA POINT s.r.o. (dále též „LEMA POINT“) a Profi-VAN s.r.o. (dále též „Profi-VAN“), (dále též společně jako „odběratelé“), vykážali ve svých daňových přiznáních a kontrolních hlášeních za zdaňovací období červenec 2017, a uplatnili nárok na odpočet na základě těchto plnění podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“). Zástupci tehdejších odběratelů ve svědeckých výpovědích ohledně předmětných plnění vypovídali neurčitě, nekonkrétně. Bývalá jednatelka daňového subjektu paní MUDr. M. M. se svědecké výpovědi u správce daně vyhýbala, stejně jako pan J. F., který ji měl při vedení společnosti zastupovat, jak se písemně vyjádřila. Z úředního záznamu o podání vysvětlení paní MUDr. M. M. před policejním orgánem vyplynulo, že paní MUDr. M. M., bývalá jednatelka, se o chod společnosti daňového subjektu nezajímala, na svoji povinnost vykonávat funkci jednatelky společnosti s řádnou péčí rezignovala a společnost daňového subjektu byla řízena třetí osobou. Rozhodnutí správce daně ohledně dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období červenec 2017 bylo přezkoumáno žalovaným, který rozhodnutím č. j. 32922/20/5300-22441-705341 aproboval postup správce daně, a neshledal důvod pro snížení daně na výstupu.

3. K předmětnému zdaňovacímu období červenec 2018 žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že v rámci daňové kontroly za zdaňovací období červenec 2018 daňový subjekt předložil opravné daňové doklady č. 6818000001, 6818000003, 6818000004, 6818000007, které měl vystavit dne 16. 7. 2018 pro odběratele LEMA POINT a opravné daňové doklady č. 6818000002, 6818000005, 6818000006, které měl vystavit dne 16. 7. 2018 pro odběratele Profi-VAN. Na každém z nich je rukou napsán text: „*Přebírám tento dobropis k fakturám, které jsou uvedeny v textu, které jsem nevystavil, a nejsem si vědom svého jednatelství v této firmě.*“, dále je rukou napsáno datum 24. 7. 2018. Pan M. B., jehož podpis je pravděpodobně na daňových dokladech uveden (podle přiloženého ověření podpisu pana M. B. na podpisovém vzoru ze dne 27. 6. 2011), nebyl tento v červenci roku 2017 jednatelem jmenovaných odběratelů. Z tohoto důvodu pan M. B. nemohl daňové doklady vystavit. Daňové doklady vystavil daňový subjekt, nikoli odběratelé. K poznámce, že si pisatel není vědom jednatelství ve jmenovaných společnostech odběratelů, žalovaný uvádí, že pokud by opravné daňové doklady pan M. B. skutečně převzal a jejich přijetí potvrdil, pak by si musel být své funkce jednatele obou odběratelů vědom. Podle vyjádření daňového subjektu při zahájení daňové kontroly byly opravné daňové doklady předány panu M. B. v Přešticích, kde byla na České poště a. s. ověřena pravost jeho podpisu u dvou dokladů, a to č. 6818000006 a 6818000007. Dále žalovaný konstatuje, že společnost Profi-VAN byla dne 10. 11. 2020 vymazána z obchodního rejstříku po ukončení likvidace společnosti a podíl jediného společníka pana M. B., který byl jejím jednatelem od 10. 8. 2017, byl postižen exekucí. Za tuto společnost byla od 26. 2. 2020 oprávněna jednat společnost VPI CZ, v.o.s. (likvidátor), která v konečné zprávě o likvidaci uvedla, že jí společnost neposkytla žádnou

součinnost. Společnost LEMA POINT byla dne 16. 7. 2020 vymazána z obchodního rejstříku po ukončení likvidace společnosti a podíl jediného společníka pana M. B., který byl jejím jednatelem od 29. 8. 2017, byl postižen exekucí. Za tuto společnost byla od 7. 12. 2019 oprávněna jednat společnost VPI CZ, v.o.s., (likvidátor), která v konečné zprávě o likvidaci uvedla, že jí společnost neposkytla žádnou součinnost.

4. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí konstatoval, že daňovým subjektem předložené opravné doklady obsahují všechny zákonem předepsané náležitosti podle § 45 odst. 1 ZDPH. Řádná aplikace ZDPH však nestojí na formálním vykázání daňově relevantních skutečností. Je třeba zkoumat, zda v daňových dokladech deklarované skutečnosti mají oporu ve skutkovém stavu. Podmínky pro vystavení opravného daňového dokladu jsou uvedeny v § 42 ZDPH. Daňový subjekt na předložených opravných daňových dokladech tvrdí, že byly vystaveny z důvodu neuskutečnění obchodního případu. Toto tvrzení však v průběhu daňové kontroly nedoložil žádným důkazním prostředkem. Přitom daňový subjekt byl povinen prokázat v daném případě tvrzení, že u plnění podle dokladů č. 17008 s datem plnění 12. 7. 2017, č. 1709 s datem plnění 13. 7. 2017, č. 17010 s datem plnění 14. 7. 2017, č. 1712 s datem plnění 19. 7. 2017, č. 1713 s datem plnění 21. 7. 2017 a č. 17014 s datem plnění 24. 7. 2017, došlo k opravě základu daně a výše daně zakládající oprávněné snížení daně na výstupu. Podle § 42 odst. 2 ZDPH v případě opravy základu daně a výše daně plátce vystaví opravný daňový doklad do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení takové opravy. Daňový subjekt ale nedoložil, že by v této lhůtě došlo ke skutečnostem rozhodným pro provedení opravy. Uvedené daňové doklady byly zahrnuty v daňovém přiznání a kontrolním hlášení daňového subjektu již za zdaňovací období červenec 2017 a shodně zaevidovány v daňových přiznáních a kontrolních hlášeních obou odběratelů, kteří si na jejich základě uplatnili odpočet daně. Daňovým subjektem předložené opravné daňové doklady vystavené ve zdaňovacím období červenec 2018 si tito odběratelé nezahrnuli do svých evidencí a nesnížili tak dříve uplatněný nárok na odpočet. Žalovaný shrnul, že daňový subjekt uplatňuje již v pořadí podruhé zcela totožný nárok na snížení daně na výstupu a ani nyní nebylo prokázáno naplnění podmínek pro provedení opravy výše základu daně a výše daně podle § 42 odst. 1 ZDPH.
5. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou.
6. Žalobkyně předně namítá, že zdanitelné plnění vykazané v řádném daňovém přiznání za rok 2017 se neuskutečnilo. Řádné daňové přiznání za rok 2017 a kontrolní hlášení za rok 2017 byla z datové schránky žalobkyně odeslána neznámou osobou pravděpodobně s cílem umožnit odpočet DPH oběma odběratelům. Této skutečnosti si byl vědom správce daně a žalovaný. Žalobkyně byla celý rok 2017 nečinnou schránkou. Není jí známo, jaké zdanitelné plnění měla v červenci 2017 poskytnout oběma odběratelům, zda se mělo jednat o zdanitelné plnění, u kterého odvádí DPH poskytovatel, nebo o plnění v režimu přenesené daňové působnosti, a neexistují žádné daňové doklady ani jiné důkazy vztahující se k údajnému zdanitelnému plnění. Údajní odběratelé žalobkyně si nebyli vědomi žádné obchodní spolupráce s žalobkyní, ačkoli s ohledem na jejich obraty by to byly velmi významné transakce finančním rozsahem. Jakoukoliv ekonomickou činnost vyloučila tehdejší jednatelka žalobkyně, která v čestném prohlášení uvedla, že žádné plnění neproběhlo, žádné daňové doklady nevystavila, ani k tomu nezmocnila třetí osobu. Žalovanému musí být známo, že žádné zdanitelné plnění neproběhlo, k tomuto závěru sám dospěl v rámci správy daně ve vztahu ke společností LEMA POINT a Profi-VAN, jejichž fiktivní nároky na odpočet daně příslušný správce daně neuznal. Správce daně proto nemůže zaujmout ohledně

týchž ekonomických transakcí rozdílné stanovisko, a to že oběma odběratelům nevznikl nárok na odpočet, neboť zdanitelné plnění neproběhlo, ale žalobkyně má za totéž plnění odvést DPH, když neprokázala jeho neexistenci. Správce daně přes opakované žádosti žalobkyně odmítá provést důkaz svými vlastními záznamy o úkonech, řízeních či postupech správce daně vůči odběratelům LEMA POINT a Profi-VAN. Z nich by vyplynulo, že správce daně považuje předmětné zdanitelné plnění za fiktivní, a z tohoto důvodu neuznal nároky na odpočet u těchto společností. Žalovaný uvedl, že ve vztahu ke společnosti LEMA POINT, která si uplatnila nárok na odpočet DPH, správce daně zahájil postup k odstranění pochybností, jeho výsledkem bylo odepření nároku na odpočet. Správce daně musel mít tudíž konkrétní pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet, jinak by výzvu k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“) nemohl vydat. Ve výzvě musel podle § 89 odst. 2 daňového řádu pochybnosti totiž konkrétně popsat. Žalobkyně proto navrhl, aby si soud jako důkaz vyžádal daňové spisy ohledně nároků jmenovaných odběratelů na odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2017. Nesouhlasí se správcem daně, že prokazatelně vystavila daňový doklad, když v průběhu daňového řízení tvrdí, že jej nevystavila, neví, čeho se mělo zdanitelné plnění týkat, nemá žádné skladové zásoby, na základě nichž by mohla dodat zboží, nemá zaměstnance či subdodavatele, pomocí kterých by mohla poskytnout plnění. Také neexistoval žádný obchodní případ a k němu smlouvy, které by bylo možno zrušit, neexistují žádné záznamy či doklady, proto žalobkyně nemůže prokazovat, že zdanitelné plnění se neuskutečnilo. Naopak správce daně měl předložit důkaz, že se zdanitelné plnění uskutečnilo. Vyměření daně za dotčené zdaňovací období přitom vychází jen z řádného daňového přiznání za zdaňovací období červenec 2017, správce daně nemá žádné důkazy o tom, že bylo jakékoli plnění uskutečněno. Podle žalobkyně nelze v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu po ní požadovat, aby prokazovala negativní skutečnost, tj. že ke zdanitelnému plnění nedošlo. Provedené důkazy naopak podporují tvrzení žalobkyně, kdy v účetnictví odběratelů nejsou založeny daňové doklady prokazující uskutečnění zdanitelného plnění. Nikdy nedošlo ani k úhradě, tehdejší jednatelka žalobkyně jakékoli plnění popírá, jednatelé ani jiné osoby jednající za odběratele si na zdanitelné plnění nevzpomínají a nic o něm neví. Též správce daně dospěl k závěru, že plnění neproběhlo, protože za něj nepřiznal odběratelům nárok na odpočet daně. Přesto po žalobkyni požaduje, aby předložila důkazy, že zdanitelné plnění neproběhlo, ačkoli taková povinnost je z povahy věci nesplnitelná.

7. Žalobkyně uvádí, že výpověď jednatelky společnosti LEMA POINT paní L. W. potvrdila její tvrzení o neuskutečnění dotčených plnění. Správce daně přesto vyhodnotil uvedenou výpověď v neprospěch žalobkyně, že výpověď je neurčitá a nijak z ní nevyplývá, že se předmětná plnění neuskutečnila. Interpretace výpovědi svědků provedená žalovaným je ve zřejmém rozporu s tím, co svědci ve skutečnosti vypověděli, představuje zjevně účelový postup správce daně, který nechce zjistit skutečný stav věci, ale vyměřit daň.
8. Žalobkyně též tvrdí, že postupovala v souladu s § 42 ZDPH, a vystavila opravné daňové doklady, jimiž provedla opravu základu daně a výši daně z důvodu, že zdanitelné plnění se neuskutečnilo a úplata neproběhla, což odpovídá § 42 odst. 1 písm. e) ZDPH. Stalo se tak z důvodu, že zdanitelné plnění se nikdy neuskutečnilo a že neexistoval žádný obchodní případ, ke kterému by se zdanitelné plnění vztahovalo; rovněž neproběhla žádná úplata, ze které by vznikla žalobkyni ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň. Opravné daňové doklady byly řádně doručeny příjemcům a splňovaly veškeré náležitosti stanovené zákonem.

9. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou. Konstatoval, že řádné i dodatečné daňové přiznání žalobkyně za zdaňovací období červenec 2017 bylo řádně podáno z datové schránky žalobkyně. Je zcela nerozhodné, zda vystavil daňové doklady člen statutárního orgánu či jím pověřená osoba. Rozhodné je, že se nový jednatel žalobkyně o účetnictví koupené společnosti a splnění jejich daňových povinností před koupí nezajímal, a proto se pouze svou neobezřetností dostal do důkazní nouze ohledně svých tvrzení. Je zcela na vůli žalobkyně, koho pověří či komu sdělí přístupová hesla k datové schránce, avšak pak jde zcela k její tíži skutečnost, že podání učiněná touto pověřenou osobou prostřednictvím datové schránky se přičítají této obchodní společnosti.
10. Podle žalovaného bylo z předchozího řízení prokázáno, že žalobkyně vystavila za zdaňovací období červenec 2017 daňové doklady pro oba odběratele, kteří si na základě nich uplatnili nárok na odpočet daně. Tato uskutečněná zdanitelná plnění byla i vykázána v řádném daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2017. Oba odběratelé si uplatnili nárok na odpočet z plnění uskutečněných žalobkyní podle § 72 odst. 1 ZDPH. U společnosti LEMA POINT byl zahájen postup k odstranění pochybností o údajích v předmětném daňovém přiznání, jmenovaná společnost však na výzvu správce daně nereagovala, stala se nekontaktní, proto nebyla schopna prokázat splnění zákonných podmínek, a z toho důvodu jí byl nárok na odpočet odepřen. U společnosti Profi-VAN nebylo místně příslušným správcem daně zahájeno žádné daňové řízení. Oběma odběratelům byly správcem daně zaslány výzvy k poskytnutí údajů podle § 57 daňového řádu, na které však nereagovali. Žalovaný konstatuje, že každé daňové řízení je jiné a individuální, proto nelze bezvýhradně přejímat výsledek jednoho daňového řízení do jiného daňového řízení. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013 č. j. 9 Afs 34/2012-40 vyplývá, že daňová řízení ve věci poskytovatele a příjemce jednoho zdanitelného plnění je nutno posuzovat jako samostatná daňová řízení. Ze spisového materiálu vyplývá, že odběratelé deklarovali přijatá zdanitelná plnění (daň na vstupu) v souladu s údaji vykázanými žalobkyní v jí podaných daňových přiznáních (daň na výstupu) a uplatnili si z nich nárok na odpočet daně.
11. Dále žalovaný uvedl, že nový jednatel žalobkyně se nezajímal o účetnictví společnosti, kterou kupoval, žádné nepřevzal. Tato neobezřetnost však nemůže jít k tíži státnímu rozpočtu. Jednoduchým vystavením opravných daňových dokladů nelze smazat zjištěné dluhy. Žalobkyně v opravných daňových dokladech uvedla data původních plnění. Žalobkyní poukazované nesrovnalosti mezi údaji uvedenými v řádném a dodatečném daňovém přiznání a také v podaném kontrolním hlášení nelze klást k tíži správci daně. Je sice pravdou, že se správci daně nepodařilo zajistit předmětné daňové doklady, avšak nepředložení daňových dokladů daňovými subjekty nemůže jít k tíži správce daně. To, že nebyly odběratelskými společnostmi ani žalobkyní daňové doklady správci daně předloženy, ještě neznamená, že byla žalobkyně oprávněna snížit svoji daň na výstupu. V daném případě nepožadoval správce daně, aby žalobkyně prokázala negativní skutečnost, ale požadoval, aby žalobkyně prokázala to, co sama tvrdí, tedy, že došlo k naplnění zákonných podmínek § 42 ZDPH. Pokud žalobkyně nepředložila důkazní prostředky ohledně jí tvrzených skutečností a zcela tak rezignovala na svou důkazní povinnost, nemůže být v dobré víře, že dojde k uznání jí tvrzených skutečností. Žalobkyní předložené opravné daňové doklady buď splňují náležitosti dle § 45 ZDPH, a obsahují specifikaci původních daňových dokladů i „vyminusované“ původní částky uvedené na daňových dokladech, žalobkyně jimi neprokázala důvod jejich vystavení, tj. neuskutečnění obchodního případu. Proto žalobkyně v daném řízení neprokázala naplnění podmínek pro provedení opravy výše základu daně a výše daně podle § 42 odst. 1 ZDPH a ani podle § 43 ZDPH.

12. Žalovaný k provedeným svědeckým výpovědím se vyjádřil, že nepřispěly k objasnění skutkového stavu, byly neurčité, plné domněnek, a v rozporu s ostatními důkazy. Nedošlo jimi k výslovnému popření realizace obchodních transakcí s žalobkyní. Svědci na straně odběratelů vypovídali neurčitě. Z tohoto důvodu nemohla být akceptována tvrzení žalobkyně.
13. Žalovaný soudu navrhl, aby byly spojeny věci shodných účastníků vedené soudem pod sp. zn. 15 Af 31/2020 a předmětnou spisovou značkou.
14. Žalobce ve věci požadoval jednání, žalovaný výslovně uvedl, že na nařízení jednání netrvá. Poté, co soud z podnětu žalobce jednání na den 23. 2. 2024 nařídil, žalobce svou neúčast na něm předem omluvil a současně nově souhlasil s tím, aby soud věc projednal a rozhodl i bez nařízení jednání. Soud proto jednání zrušil a postupoval ve věci podle § 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“).
15. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud neshledal žalobu důvodnou.
16. Ze správního spisu vyplývají tyto rozhodné skutečnosti.
17. Dne 23. 8. 2018 podala žalobkyně řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2018, v něm vykázala na řádku 1 uskutečněná zdanitelná plnění v základu daně - 3 200 000 Kč a DPH ve výši -672 000 Kč.
18. Ve Zprávě o daňové kontrole za předchozí zdaňovací období červenec 2017 ze dne 25. 9. 2018 č. j. 7399106/18/2011-60563-109103 správce daně konstatoval, že dne 1. 9. 2017 podal daňový subjekt prostřednictvím tehdejší jednatelky paní MUDr. M. M., ze své datové schránky správci daně řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2017, v něm vykázal na řádku 1 základ daně ve výši 3 200 000 Kč a DPH ve výši 672 000 Kč. Z kontrolních hlášení odběratelů za zdaňovací období červenec 2017 vyplývá, že oba odběratelé deklarují za dodavatele daňový subjekt. K odběrateli LEMA POINT správce daně uvedl, že na základě podaného daňového přiznání za zdaňovací období červenec 2017 jmenovaného odběratele zahájil jeho správce daně u něho daňové řízení. Jmenovaný odběratel se v okamžiku zahájení daňového řízení stal pro svého správce daně nekontaktním, neposkytl mu potřebnou součinnost předpokládanou § 6 daňového řádu, podle provedených místních šetření tamním správcem daně je jmenovaný odběratel na registrovaných sídlech nekontaktní, naposledy podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2017, a dluží na doměřené dani i na příslušenství k ní. Dále konstatuje, že z rozhodnutí ze dne 3. 2. 2016 č. j. 700632/16/203-52522-110477 je jmenovaný odběratel ode dne 15. 3. 2016 označen za nespolehlivého plátce podle § 106a ZDPH, což bylo zveřejněno způsobem umožňujícím dálkový přístup. K odběrateli Profi-VAN správce daně uvedl, že jmenovaný odběratel na registrovaných sídlech nekontaktní, naposledy podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2017, a dluží na doměřené dani i na příslušenství k ní. Dále konstatuje, že z rozhodnutí ze dne 4. 4. 2018 č. j. 2028827/18/2002-52522-111063 je jmenovaný odběratel ode dne 5. 5. 2018 označen za nespolehlivého plátce podle § 106a ZDPH, což bylo zveřejněno způsobem umožňujícím dálkový přístup. Oba odběratelé změnili statutární orgán, od 2. 12. 2017 je u obou zapsán v obchodním rejstříku jako jednatel pan M. B., který je jednatelem obou společností od 29. 8. 2017 (LEMA POINT), resp. od 10. 8. 2017 (Profi-VAN). Dne 19. 4. 2018 daňový subjekt podal správci daně dodatečné daňové

přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2017 s tvrzením, že v daném období žádná zdanitelná plnění nebyla uskutečněna, proto vykázal na řádku 1 základ daně ve výši - 3 200 000 Kč a DPH ve výši -672 000 Kč. Následné kontrolní hlášení podle § 101c a násl. ZDPH za zdaňovací období červenec 2017 daňový subjekt nepodal. Dne 18. 6. 2018 při ústním jednání (podle protokolu č. j. 5086136/18/2011-60563-109103) správce daně zahájil daňovou kontrolu daňového subjektu na DPH za zdaňovací období červenec 2017 v návaznosti na podané dodatečné přiznání k DPH za uvedené období se zaměřením na uskutečněná zdanitelná plnění. Daňový subjekt předložil správci daně čestné prohlášení bývalé jednatelky ze dne 19. 4. 2018, že za dobu jejího jednatelství daňový subjekt nepodnikal, nevyvíjel žádnou ekonomickou činnost, ani žádné doklady nevystavoval. Správce daně shrnul, že řádné daňové přiznání za zdaňovací období červenec 2017 ze dne 1. 9. 2017 bylo podáno daňovým subjektem a fakticky podepsáno v ISDS uživatelem datové schránky jednatelkou daňového subjektu MUDr. M. M. Odběratelé si v podaných daňových přiznáních uplatnili z dokladů vystavených daňovým subjektem odpočet daně. Ze strany daňového subjektu nebyly vystaveny opravné daňové doklady podle § 42 ZDPH a v průběhu daňového řízení nebyl doložen a prokázán důvod pro opravu základu daně a výši daně na výstupu v řádku 1 podaného dodatečného daňového přiznání. Čestné prohlášení nemůže opravné daňové doklady nahradit. Ve výsledku kontroly správce daně stanovil daň daňovému subjektu 672 000 Kč. Tato Zpráva o daňové kontrole byla daňovému subjektu doručena dne 26. 9. 2018.

19. Dne 25. 10. 2018 byla zahájena daňová kontrola daňového subjektu na DPH za zdaňovací období červenec 2018 (protokol č. j. 7817115/18/2011-60563-109103). Daňový subjekt uvedl, že důvodem proč uplatnil snížení daňové povinnosti, je vystavení opravných daňových dokladů, které byly jednateli obou odběratelů panu M. B. dne 24. 7. 2018 předány v Přesticích a na České poště a.s. byla ověřena pravost podpisu pana B. na dvou z nich, a to opravných daňových dokladech č. 6818000006 pro odběratele Profi-VAN a č. 6818000007 pro odběratele LEMA POINT. V dalším odkázal na sdělení poskytnuté správci daně při předchozí daňové kontrole za zdaňovací období červenec 2017, a doplnil, že zdanitelné plnění se nikdy neuskutečnilo. Na výzvu správce daně k tomuto tvrzení žádný důkazní prostředek nedoložil. Správci daně následně předložil opravné daňové doklady jím vystavené ze dne 16. 7. 2018 č.: 6818000001, 6818000003, 6818000004 (ten doložil dne 26. 10. 2018), 6818000007 pro odběratele LEMA POINT a č. 6818000002, 6818000005, 6818000006 pro odběratele Profi-VAN. Na každém z nich je napsáno, že vystaven z „*důvodu neuskutečnění obchodního případu*“, a ručně tužkou uvedeno datum 24. 7. 2018 s textem: „*Přebírám tento dobropis k fakturám, které jsou uvedeny v textu, které jsem nevystavil, a nejsem si vědom svého jednatelství v této firmě.*“; s nečitelným podpisem, z toho na dvou z nich na druhé straně listin č. 6818000006 a č. 6818000007 pan M. B. uznal svůj podpis za vlastní.
20. Dne 8. 1. 2019 byl do protokolu o výsledku svědka slyšen pan F. V., předchozí jednatel společnosti Profi-VAN (od 6. 8. 2012 do 7. 8. 2017), který k dotazu správce daně ke zdaňovacímu období červenec 2017 ve vztahu k daňovému subjektu uvedl, že si to nepamatuje, „*že tam něco proběhlo, ale dneska si to už nepamatuju ...transakce prováděl pan F.*“. Na otázku daňového subjektu, zda se setkal s paní MUDr. M. M., svědek uvedl: „*Možná, že jo, ale nevím. Nepamatuju si, že bych s ní jednal.*“.
21. Dne 8. 1. 2019 byl do protokolu o výsledku svědka slyšen pan M. F., který na otázku, jak byla navázána obchodní spolupráce s daňovým subjektem, uvedl: „*To já vůbec nevím, to si nevzpomínám .... To, co bylo předmětem přijatých zdanitelných plnění, je předmětem účetnictví*“.

Na otázku, zda byla spolupráce s daňovým subjektem, svědek uvedl: „*Pokud to je zaneseno v kontrolním hlášení a v účetnictví firmy, tak ano*“. Na otázku, co od daňového subjektu koupili, uvedl: „*Je to uvedeno na fakturách*“, dále uvedl: „*Je to všechno v účetnictví firmy. Byly to určité faktury*“. Dále svědek uvedl, že si nepamatuje. Na otázku daňového subjektu, zda se setkal s paní MUDr. M. M., svědek uvedl: „*Ne*“.

22. Dne 7. 2. 2019 správci daně byl doručen e-mail od MUDr. M. M., která v něm uvádí, že veškeré věci ve společnosti za ní jako za daňový subjekt řešil pan J. F.
23. Dne 13. 2. 2019 byla do protokolu o výsledku svědka slyšena paní L. W., předchozí jednatelka společnosti LEMA POINT (od 5. 8. 2009 do 31. 7. 2017), která dotazu správce daně ke zdaňovacímu období červenec 2017 ve vztahu k daňovému subjektu uvedla, že název jí „*nic neříká, pokud by tam proběhla nějaká spolupráce, tak jen jednorázově, spíše ne... kontrolní hlášení nepodávala. Musel to podávat nový jednatel. Jsme jednali v průběhu července 2017 o předání firmy. Předkládám předávací protokol účetnictví ze dne 31. 7. 2017*“, doklady k období 7/2017 určité předávala spolu s ostatními panu Ž. Na otázku daňového subjektu uvedla, že za společnost fakticky jednala do předání, tj. do dne 31. 7. 2017. K dotazu daňového subjektu, zda s odstupem času by si vybavila obchodní transakci s daňovým subjektem v červenci 2017, uvedla: „*Nejspíš ano*“, má zato, že transakce v červenci 2017 uskutečněna nebyla, nejednala s MUDr. M. M. ani jinou osobou. Zná pana F., domluvili se na „*nějaké spolupráci ohledně PR, bylo to 2. měsíce, ale více ho znám, protože když jsem neměla vůz, tak jsem požádala pana F., aby mi půjčil pro mého klienta a pak to bylo i naopak. S firmou Profi-VAN jsem také spolupracovala. Jméno pana Vachtla mi také něco říká, ale nevzpomínám si přesně*“. Na otázku správce daně, zda probíhala v období červenec 2017 fakturace mezi obchodními partnery LEMA POINT a Profi-VAN uvedla: „*Já si to nepamatuji*“.
24. Dne 9. 7. 2019 byla do protokolu o výsledku svědka slyšena paní M. D., účetní společností LEMA POINT i Profi-VAN, která uvedla ke společnosti LEMA POINT, že v červnu 2017 jim zpracovávala poslední DPH, poté účetnictví předávala, měnil se majitel. Účetnictví jim zpracovávala buď ona, nebo jejích osm zaměstnanců, kdo měl právě čas. Se společností Profi-VAN ukončila spolupráci v červenci 2017, kdy jim zpracovávala DPH za červen 2017. Zda se v účetnictví jmenované společnosti objevila fakturace s daňovým subjektem, neví, je to dlouho. K dotazu správce daně, proč nebyly zveřejněny účetní závěrky ve veřejně dostupné sbírce listin, uvedla: „*Protože si to nepřály*“, tento pokyn dostala: „*Od jednatele paní W. a pana V.*“. K dotazu daňového subjektu ohledně vzájemných vazeb obou odběratelských společností uvedla: „*Já netuším, jestli tam v účetnictví nějaké vzájemné faktury. Můžu se podívat*“.
25. Pan J. F. písemně uvedl v podání doručenému správci daně dne 17. 10. 2019 na písemné dotazy správce daně i daňového subjektu, že zná paní MUDr. M. M. i daňový subjekt. Nevykonával však veškerou činnost pro daňový subjekt a nebylo předáno účetnictví daňového subjektu, neví, o co jde, nevybavuje si, k elektronické formě dorozumívání přístup neměl, nezvládá ji, času či souvztažností si není vědom.
26. Podle úředního záznamu Policie České republiky o podaném vysvětlení paní MUDr. M. M. podle § 158 odst. 6 trestního řádu jmenovaná dne 31. 7. 2019 uvedla, že pan F., kterého zná prostřednictvím své matky asi 26 let, jí v r. 2016 řekl, že se stane jednatelkou daňového subjektu, s tím souhlasila. Udělila mu plnou moc k zastupování společnosti, v ní činnost nevykonávala. Asi po roce se vyjádřila panu S. nebo F., že chce ve společnosti skončit a pan S. řekl, že si společnost na sebe vezme. U notáře podepsala doklady, účetnictví nepředala,

žádné neměla a za převod od pana Střelce obdržela částku 200 000 Kč, kterou předala panu F. O tom, že by daňový subjekt měl půjčku, neví. Kdo vedl účetnictví, neví, sama účetnictví nevedla, ani jí nebylo předáno.

27. Rozhodnutím ze dne 28. 8. 2020 č. j. 32922/20/5300-22441-705341 ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2017 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 10. 2018 č. j. 7599509/18/2011-52522-107783, který potvrdil. Konstatoval, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno stran tvrzení o neuskutečnění zdanitelných plnění v červenci 2017. Důkazní břemeno tížilo daňový subjekt, a to ohledně tvrzení, které uvedl v řádném i dodatečném daňovém přiznání. Ani v jednom případě daňový subjekt nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky. Skutečnosti vážící se na uplatněné nároky na odpočet odběratelů daňového subjektu nejsou klíčové důkazní prostředky. Pro neodstranění pochybností byl společnosti LEMA POINT nárok na odpočet DPH odepřen. U společnosti Profi-VAN nebylo v souvislosti s nárokovaným odpočtem za zdaňovací období červenec 2017 zahájeno daňové řízení. Skutečnost, že se správci daně nepodařilo zajistit daňové doklady, které by prokazovaly uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, ještě neznamená, že by byl daňový subjekt oprávněn snížit svou daň na výstupu.
28. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 9. 2020 č. j. 7405839/20/2011-60563-109103 za zdaňovací období červenec 2018 (dále též „*Zpráva o daňové kontrole*“), správce daně shrnul učiněná kontrolní zjištění a uvedl, že podle kontrolního hlášení a daňového přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2018 byla deklarována zdanitelná plnění na odběratele LEMA POINT a Profi-VAN. Daňový subjekt předložil správci daně vystavené opravné daňové doklady na oba jmenované odběratele. Důvodem pro vystavení opravných daňových dokladů bylo i nadále tvrzení daňového subjektu, že prvotní daňové doklady na oba odběratele, které daňový subjekt nemá k dispozici, nebyly vystaveny oprávněnou osobou a nedošlo k uskutečnění žádného zdanitelného plnění. Daňový subjekt své tvrzení opírá o čestné prohlášení bývalé jednatelky MUDr. M. M. (že v roce 2017 nepodnikala, ani nevyvíjela žádnou ekonomickou činnost, nevystavovala žádné daňové doklady ani faktury), a opravné daňové doklady byly daňovým subjektem vystaveny na základě skutečnosti, že správce daně dne 18. 6. 2018 v rámci protokolu č. j. 5086136/18/2011-60563-109103 o zahájení DPH za zdaňovací období červenec 2017 (předchozí kontrolované zdaňovací období). Správce daně nemá za prokázané, že zdanitelná plnění uvedená v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2017 nenastala, jak tvrdí daňový subjekt. Tím nebyl dán důvod pro vystavení opravných daňových dokladů a provedení snížení základu daně a výše daně v řádku 1 podaného daňového přiznání za zdaňovací období červenec 2018. Daňový subjekt v okamžiku převodu společnosti nebyl dostatečně obezřetný, když od bývalé jednatelky nepožadoval jakékoli potvrzení od státních institucí o závazcích vůči třetím stranám a spoléhal se na čestná prohlášení bývalé jednatelky. Daňový subjekt nemůže svou neuváženost zhojit podáním daňového přiznání na základě vystavených opravných daňových dokladů.
29. Platebním výměrem (ze dne 16. 10. 2020 č. j. 7691339/20/2011-52522-111816) správce daně žalobkyni neuznal nárokované snížení daně na výstupu a vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červenec 2018 ve výši 0 Kč. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání.

30. Napadeným rozhodnutím ze dne 21. 7. 2021 č. j. 28225/21/5300-22441-705341 žalovaný zamítl podané odvolání a platební výměr potvrdil. Obsah napadeného rozhodnutí je konstatován pod body 2., 3. a 4. tohoto rozsudku.
31. Soud dále konstatuje, že z vlastní činnosti je mu známo, že proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 8. 2020 č. j. 32922/20/5300-22441-705341 ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2017 (viz bod 27. tohoto rozsudku), podala žalobkyně žalobu, o níž rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem dne 19. 5. 2022 č. j. 15 Af 31/2020-57, tak, že ji zamítl. Ke kasační stížnosti žalobkyně ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud, který kasační stížnost rozsudkem ze dne 30. 8. 2023 č. j. 1 Afs 130/2022-30 zamítl. Pod body [25] a [26] konstatoval, že „[k] narušení neutrality DPH dochází v okamžiku, kdy je v řetězci zjištěna „chybějící daň“, tedy kdy (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt uplatnil její odpočet. Z toho ovšem není možné dovodit opačný postup, a to že v případě, kdy je jedna strana transakce neúspěšná s nárokem na odpočet DPH (třeba právě pro pasivitu daňového subjektu), je druhá strana automaticky zbavena povinnosti daň odvést (shodně bod 38 napadeného rozsudku). Krajskému soudu však byly navíc závěry správce daně o uplatňovaných nárocích na odpočet oběma odběrateli známy (viz body 2 a 15 - 16 napadeného rozsudku). Společnost LEMA POINT s.r.o. se stala v průběhu postupu k odstranění pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání nekontaktní, a nárok na odpočet daně jí byl odepřen z toho důvodu, že neprokázala splnění zákonných podmínek. Společnosti Profi-VAN s.r.o. byla naopak daňová povinnost konkludentně vyměřena, protože o správnosti jejích tvrzení neexistovaly žádné pochybnosti. Nic tedy ani nenasvědčuje tvrzení stěžovatelky, že jsou ve spisech obsaženy dokumenty, které prokazují pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelných plnění.“ Soud pro úplnost doplňuje, že z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 5. 2022 č. j. 15 Af 31/2020-57 vyplývá, že dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období červenec 2017 ze dne 4. 10. 2018 č. j. 7599509/18/2011-52522-107783 správce daně doměřil žalobkyni DPH ve výši 0 Kč, tedy neuznal nárokované snížení daně na výstupu. Správce daně dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že zdanitelná plnění uvedená v řádném daňovém přiznání nenastala.
32. Městský soud v Praze vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
33. Podle § 42 odst. 1 ZDPH plátce opraví základ daně a výši daně
- a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,
  - b) při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně podle § 36 a 36a, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění,
  - c) při vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2,
  - d) pokud nedojde k převodu vlastnického práva ke zboží na jeho uživatele podle § 13 odst. 3 písm. d),
  - e) při vrácení úplaty, ze které vznikla plátci ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo, nebo
  - f) pokud byla úplata, ze které vznikla plátci ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň, použita na úhradu jiného plnění.
34. Podle § 42 odst. 2 ZDPH v případě opravy základu daně a výše daně plátce do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení takové opravy vystaví opravný daňový doklad, pokud měl povinnost vystavit daňový doklad. Pokud plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad, provede ve stejné lhůtě opravu v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.
35. Podle § 45 odst. 1 ZDPH opravný daňový doklad o opravě základu daně a výše daně nebo o opravě výše daně v jiných případech obsahuje

- a) označení osoby, která uskutečňuje plnění,
  - b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění,
  - c) označení osoby, pro kterou se uskutečňuje plnění,
  - d) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
  - e) evidenční číslo původního daňového dokladu,
  - f) evidenční číslo opravného daňového dokladu,
  - g) důvod opravy,
  - h) rozdíl mezi opraveným a původním základem daně,
  - i) rozdíl mezi opravenou a původní daní,
  - j) rozdíl mezi opravenou a původní částkou, kterou osoba, která plnění uskutečňuje, získala nebo má získat za uskutečňované plnění celkem.
36. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*
37. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
38. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
39. Podle § 9 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, *osoba oprávněná k přístupu do datové schránky je povinna zacházet s přístupovými údaji tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití.*
40. Jádrem žalobní argumentace je tvrzení, že k deklarovaným zdanitelným plněním, na základě nichž žalobkyně uplatnila v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2018 nadměrný odpočet ve výši 672 000 Kč, ve zdaňovacím období červenec 2017 nedošlo, proto byl dán důvod pro vydání opravných daňových dokladů a uplatnění nároku snížení daně na výstupu.
41. Žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodoval poté, co žalobkyně v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2018 na řádku 1 vykázala uskutečněná zdanitelná plnění v základu daně -3 200 000 Kč a daň ve výši -672 000 Kč, což v rámci zahájené daňové kontroly za zdaňovací období červenec 2018 odůvodnila tím, že se předmětná zdanitelná plnění ve zdaňovacím období červenec 2017 vůbec neuskutečnila. K tomuto doložila opravné daňové doklady ze dne 16. 7. 2018 č. 6818000001, 6818000003, 6818000004, 6818000007 (pro odběratele LEMA POINT) a č. 6818000002, 6818000005, 6818000006 (pro odběratele Profi-VAN). Uskutečnění dotčených zdanitelných plnění ve zdaňovacím období červenec 2017 bylo předmětem posouzení žalovaného již v rozhodnutí ze dne 28. 8. 2020 č. j. 32922/20/5300-22441-705341, jímž žalovaný neuznal žalobkyni nárokované snížení daně na výstupu ve výši 672 000 Kč uplatněné v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2017, jak je shora uvedeno. Toto rozhodnutí (ze dne 28. 8. 2020 č. j. 32922/20/5300-22441-705341) bylo předmětem soudního přezkumu v řízení před Městským soudem v Praze sp. zn. 15 Af 31/2020-57. Předmětem sporu v tamní věci bylo, obdobně jako nyní, uskutečnění, resp. neuskutečnění, dotčených zdanitelných plnění ve zdaňovacím období červenec 2017. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 5. 2022 č. j. 15 Af 31/2020-57 žalobu zamítl a kasační stížnost žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 8. 2023 č. j. 1 Afs 130/2022-30 zamítl. Závěry vyjádřené v těchto rozsudcích se staly výchozí i pro nyní posuzovanou věc, neboť soud neshledal racionální důvod se od nich

odchýlit. Žalobní argumentace uplatněná žalobkyní v tamním řízení i v právě projednávané věci se v převážné části shoduje, její hlavní argumentace spočívá v tvrzení, že k uskutečnění dotčených zdanitelných plnění pro odběratele LEMA POINT a Profi-VAN ve zdaňovacím období červenec 2017 vůbec nedošlo. Žalobkyně přitom toto své tvrzení opírá, i v rámci daňového řízení před finančními orgány, o shodné důkazy jako v rámci daňového řízení vztahujícímu se ke zdaňovacímu období červenec 2017.

42. Soud po posouzení nyní projednávané věci dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, a sice že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které jí tížilo ve vztahu k tvrzení, že se deklarovaná zdanitelná plnění ve zdaňovacím období červenec 2017 neuskutečnila, tedy neprokázala naplnění podmínek pro provedení opravy základu a výše daně podle § 42 odst. 1 ZDPH. Bylo povinností žalobkyně relevantními důkazy prokázat daňová tvrzení obsažená v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2018. Nelze přitom přisvědčit žalobkyni, že by bylo po ní požadováno prokazování negativních skutečností.
43. Správci daně a následně i žalovanému oprávněně vznikly pochybnosti o věrohodnosti tvrzení žalobkyně o neuskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, na základě nichž žalobkyně uplatnila nadměrný odpočet, přičemž správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stran zpochybnění věrohodnosti žalobkyní předkládaných důkazních prostředků. V daňovém řízení správce daně nemusí zjistit skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti, neřídí se zásadou vyšetřovací (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125). Pro vydání rozhodnutí je dostačující skutkový stav *non liquet*, tj. stav, kdy není jasné, jak se skutečnosti měly. Bylo na žalobkyni, aby své tvrzení podložila důvěryhodnými důkazy, anebo jejich provedení alespoň správci daně navrhla. Po daňovém subjektu lze požadovat, aby prokázal to, co sám tvrdil, nikoli prokázání skutečností, které jsou mimo sféru jeho vlivu, vědomí a možnosti zjištění. Informace o tom, zda žalobkyně poskytla či neposkytla v rozhodném zdaňovacím období zdanitelné plnění konkrétní společnosti, resp. to, z jakých důvodů se předchozí daňové tvrzení žalobkyně o uskutečnění takového zdanitelného plnění nezakládá na pravdě, však v možnostech žalobkyně dokázat bylo, neboť tato skutečnost, kterou i sama tvrdila, se jí bezprostředně týkala. Pokud by žalobkyně vůbec žádnou daňovou povinnost za jí uskutečněná zdanitelná plnění nepřiznala, nebylo by v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu možné, aby po ní správce daně požadoval prokázání neuskutečnění zdanitelných plnění (k důkaznímu břemenu stran prokazování negativních skutečností viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007 č. j. 5 Afs 172/2006-115). Žalobkyně však uskutečnění zdanitelných plnění v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2017 sama konkrétním způsobem tvrdila a až následně, v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2018 (po roce), předchozí vlastní daňové tvrzení popřela. Proto není splněn jeden z hlavních předpokladů přenesení důkazního břemene, že co žalobkyně netvrdí, nemusí prokazovat. Skutečnost, že žalobkyně tvrdila oboje (nejprve uskutečnění a posléze naopak neuskutečnění zdanitelných plnění), nemůže vést k závěru, že vlastně netvrdila nic, a tudíž že nic prokazovat nemusí.
44. Pro aplikaci negativní teorie důkazní v daňovém řízení je třeba, aby přímý důkaz reálné neexistence posuzované skutečnosti nešlo podat, a také aby šlo prokázat jinou, pozitivní skutečnost, jež existenci výše uvedené negativní skutečnosti vylučuje. Za důkaz reálné neexistence zdanitelných plnění uskutečněných žalobkyní vůči společností LEMA POINT a Profi-VAN by bylo například možno považovat řádně vedené účetnictví žalobkyně. S ohledem na objektivní odpovědnost za prokázání svých daňových tvrzení se

nelze spokojit s tvrzením žalobkyně, že neexistuje jediný důkaz vztahující se k dotčenému zdanitelnému plnění. Žalobkyně přitom zcela rezignovala na to pokusit se obstatat důkazy na prokázání svých vlastních tvrzení.

45. Žalobkyně svůj nárok na snížení daně na výstupu v řízení před finančními orgány doložila opravnými daňovými doklady ze dne 16. 7. 2018 č. 6818000001, 681800002, 681800003, č. 6818000004, 6818000005, 6818000006 a 6818000007, vystavenými pro odběratele LEMA POINT a Profi-VAN. Uvedené opravné daňové doklady mají všechny formální náležitosti podle § 45 odst. 1 ZDPH, jak ostatně uvedl i žalovaný. Opravné daňové doklady obsahují identifikace dodavatele (žalobkyně) a odběratele (společnosti LEMA POINT nebo Profi-VAN), evidenční číslo původního daňového dokladu s původním datem plnění, evidenční číslo opravného daňového dokladu, mínusem uvedené částky na původním daňovém dokladu a důvod opravy „*neuskutečnění obchodního případu*“. Formálně správné opravné daňové doklady však nestačí k prokázání nároku na snížení daně na výstupu. Jak již konstatoval žalovaný pod bodem [26] napadeného rozhodnutí, a soud se s jeho uvážením plně ztotožňuje, je, že „*[ř]ádná aplikace zákona o dani z přidané hodnoty však nestojí na formálním vykázání daňově relevantních skutečností, na základě kterých je aplikováno příslušné ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Vždy je třeba zkoumat, zda v daňových dokladech deklarované skutečnosti mají oporu ve skutkovém stavu.*“
46. Žalobkyně namítá, že postupovala v souladu s § 42 ZDPH, když vystavila opravné daňové doklady, jimiž provedla opravu základu daně a výše daně. Toto ustanovení § 42 ZDPH obsahuje podmínky pro vystavení opravného daňového dokladu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 3. 2021 č. j. 9 Afs 240/2019-41, k uvedenému ustanovení konstatoval, že „*[s]myslem a účelem oprav tedy v případech podle § 42 (..) zákona o DPH je umožnit reakci na změny kvalifikovaných rozhodných skutečností, k nimž došlo v určité době poté, co vznikla prvotní daňová povinnost*“. Žalobkyně odůvodnila vystavení opravných daňových dokladů tím, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo. Toto své tvrzení však ničím neprokázala. Bylo přitom povinností žalobkyně doložit pravdivost svých tvrzení, jak bylo vyloženo výše. Nelze se spokojit s opakujícím se tvrzením žalobkyně, že k uskutečnění dotčených zdanitelných plnění nedošlo a že o nich neexistují žádné daňové doklady ani jiné důkazy.
47. Žalobkyně své tvrzení o neuskutečnění dotčených zdanitelných plnění opírá o čestné prohlášení bývalé jednatelky a svědecké výpovědi, jak to činila i v rámci daňové kontroly za zdaňovací období červenec 2017. S těmito důkazy se Městský soud v Praze vypořádal již ve zmiňovaném rozsudku ze dne 19. 5. 2022 č. j. 15 Af 31/2020-57, a nemá důvod se od již vyslovených závěrů nyní odchýlit. Žalobkyně tvrdí, že v čestném prohlášení bývalá jednatelka uvedla, že žádné plnění neproběhlo, nevystavila žádné daňové doklady, ani k tomu nezmocnila třetí osobu. Jak vyplývá ze spisového materiálu i Zprávy o daňové kontrole, bývalá jednatelka žalobkyně paní MUDr. M. M. se vyhýbala provedení svědecké výpovědi u správce daně. V e-mailu ze dne 7. 2. 2019 zasláném správci daně napsala, že funkci jednatelky vykonávala na žádost svého dlouholetého přítele, pana F., který „*veškeré věci ve společnosti vykonával namísto mne*“. Pan J. F. své zmocnění před policejním orgánem (viz shora zmiňovaný úřední záznam o podaném vysvětlení ze dne 22. 8. 2019 č. j. KRPA-95073-61/TČ-2019-000092-ŠV) připustil. Z vyjádření obou jmenovaných je zřejmé, že fakticky pan J. F. na základě zmocnění uděleného paní MUDr. M. M. za žalobkyni jednal, byť písemná plná moc ani jednou z těchto osob doložena nebyla.
48. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že ani výpovědi slyšených svědků shora jmenovaných nikterak nepřispěly k lepšímu objasnění skutkového stavu a informace získané jejich

provedenými výsledky neprokazují nyní činěné tvrzení žalobkyně o neuskutečnění zdanitelných plnění. Ze správního spisu naopak vyplývá, že jednatelé, bývalí jednatelé i osoby jednající za společnosti LEMA POINT a Profi-VAN či osoby, které přišly do styku s účetnictvím odběratelů, si na spolupráci se žalobkyní vzpomínají, nikoliv však v konkrétních obrysech, respektive žádný ze svědků tuto spolupráci výslovně a jednoznačně věrohodně nepopřel. Obdobné platí i o výsledku jednatelky společnosti LEMA POINT paní L. W., jímž argumentuje žalobkyně s tím, že tento výsledek prokazuje neuskutečnění dotčených zdanitelných plnění. Soud ze správního spisu ověřil, že ani tato svědkyně jednoznačně nepopřela možnou spolupráci společnosti LEMA POINT a žalobkyně, když uvedla, že „pokud tam proběhla nějaká spolupráce, tak jen jednorázově, spíše ne“. V souvislosti s ostatními nekonkrétními výpověďmi dalších svědků a absencí jiných důkazů, jež by byly způsobilé prokázat neuskutečnění dotčených plnění, nelze než dospět k závěru, že nebylo prokázáno, že nedošlo k uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění mezi žalobkyní a společnostmi LEMA POINT a Profi-VAN tak, jak nyní žalobkyně toliko tvrdí.

49. Skutečností způsobilou rozptýlit pochybnosti o tom, zda se původně deklarované zdanitelné plnění uskutečnilo či nikoliv, nemůže být žalobkyní zmiňovaný rozpor mezi deklarovaným režimem zdanitelného plnění v řádném daňovém přiznání a kontrolním hlášení žalobkyně za červenec 2017. Těžiště žalobní argumentace totiž spočívá v tvrzení, že se žádné zdanitelné plnění neuskutečnilo.
50. Žalobkyně namítá, že řádné daňové přiznání za rok 2017 a kontrolní hlášení za rok 2017 byla z datové schránky žalobkyně odeslána neznámou osobou pravděpodobně s cílem umožnit odpočet DPH na straně odběratelských společností LEMA POINT a Profi-VAN. Takové tvrzení je pro posouzení nároku na snížení daňové povinnosti irrelevantní. Soud se zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného vyjádřeným pod bodem [33] napadeného rozhodnutí, že rozhodli-li se daňový subjekt přístupové údaje ke své datové schránce poskytnout jinému, jde toto jednání zcela k jeho tíži. Uvedené je v souladu i s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, který se zabýval především účinností doručení do datové schránky za současného tvrzení oprávněné osoby, že k doručení došlo na základě přihlášení neoprávněné či neznámé osoby (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020 č. j. 7 Afs 105/2019-22 nebo ze dne 23. 9. 2019 č. j. 7 Afs 377/2018-38). V rozsudku ze dne 26. 8. 2015 č. j. 3 Ads 21/2015-47 Nejvyšší správní soud dovodil, že „[n]eobstojí tvrzení, že se stěžovatel s písemností neseznámil, neboť skrze jeho přístupové údaje obsluhovala datovou schránku jiná osoba. Je na stěžovateli, jak bude zacházet se svými přístupovými údaji, a zda bude dodržovat povinnosti plynoucí ze zákona o elektronických úkonech. Rozhodl-li se stěžovatel, že své přístupové údaje poskytne jinému, jde toto jednání zcela k jeho tíži a pro orgány veřejné moci nemůže mít větší relevanci.“ Citované závěry lze vztáhnout i na odesílání písemností z datové schránky. Tvrzení žalobkyně tedy nelze akceptovat, neboť tím by byl zpochybněn daný způsob doručování a odesílání písemností, který je založen právě na jedinečnosti přístupových údajů, s nimiž má být odpovídajícím způsobem nakládáno.
51. Nepřiznání nároku na snížení daně na výstupu má oporu nejen v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2017 podaném samotnou žalobkyní, ale předmětné daňové doklady taktéž byly zaevidovány v daňových přiznáních a kontrolních hlášeních odběratelů společností LEMA POINT a Profi-VAN. Tito odběratelé však žalobkyní předložené opravné daňové doklady vystavené ve zdaňovacím období červenec 2018 nezahrnuli do

svých evidencí a nesnížili tak dříve uplatněný nárok na odpočet, jak příhodně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí.

52. Neopodstatněná je žalobní námitka, že žalovaný nemůže zaujmout ohledně týchž ekonomických transakcí rozdílné stanovisko - na straně jedné dospěl k závěru, že odběratelům LEMA POINT a Profi-VAN nevznikl nárok na odpočet, neboť zdanitelné plnění neproběhlo, a na straně druhé k závěru, že žalobkyně má za totéž plnění odvést DPH, neboť neprokázala jeho neexistenci. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. V rozsudku ze dne 29. 5. 2013 č. j. 9 Afs 34/2012-40 Nejvyšší správní soud uvedl: „*Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Závěr o neprokázání realizace dodávky v řízení vedeném u odběratele tak nevylučuje, že na základě důkazní situace v řízení s dodavatelem bude realizace téže dodávky prokázána. Obecně je možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005-59).*“ Z vyjádření žalovaného k žalobě vyplývá, že daňový subjekt LEMA POINT neprokázal zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně uplatněného ze zdanitelných plnění přijatých od žalobkyně, a proto mu tento nárok nebyl správcem daně přiznán, zatímco daňovému subjektu Profi-VAN byla z důvodu absence jakýchkoliv pochybností vyměřena daň na základě jím deklarovaných tvrzení. Každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu a soudu nepřisluší hodnotit, co vedlo místně příslušné správce daně k uznání či neuznání nároků na odpočet uplatněných jmenovanými odběratelskými společnostmi. Předmětem přezkumu v nyní projednávané věci je výlučně výsledek důkazního řízení, které se týkalo daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období červenec 2018.
53. Soud proto neshledal důvodným návrh žalobkyně na provedení důkazu daňovými spisy vázícími se k nárokům na odpočet daně, který uplatnili odběratelé žalobkyně. Unesení důkazního břemene ohledně vlastních daňových tvrzení je u žalobkyně nutno posuzovat samostatně bez ohledu na výsledek daňových řízení, jejichž předmětem byla daňová povinnost jiných daňových subjektů (LEMA POINT a Profi-VAN). Je tudíž irelevantní, zda u společnosti Profi-VAN došlo k reálnému vyplacení správcem daně konkludentně uznaného nároku na odpočet daně, a pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je nepodstatná i skutečnost, že nárok na odpočet daně uplatněný společností LEMA POINT správce daně nakonec neuznal.
54. Toliko pro úplnost soud uvádí, že jelikož Městský soud v Praze věc pod sp. zn. 15 Af 31/2020 již projednal a rozhodl (a tímto rozhodnutím se zabýval i kasační soud, jak je uvedeno shora) dříve, než věc posoudil třetí senát Městského soudu v Praze, nebylo možné spojení obou věcí shodných účastníků řízení, jak navrhl žalovaný.
55. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně

vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 20. února 2024

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.  
předsedkyně senátu