



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobkyně **ATM CZ a.s., IČ: 284 88 300,**
se sídlem U měšťanského pivovaru 934/4, 170 00 Praha 7

zastoupené **UNTAX, s.r.o.,**
se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10,

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2025, č. j. 17442/25/5300-21441-713327,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále také „správce daně“) vydal:

dodatečný platební výměr č. j. 7460727/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2019 ve výši 30 656 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 6 132 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7460846/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2019 ve výši 22 140 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 4 428 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7460920/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2020 ve výši 45 984 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 9 197 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461036/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020 ve výši 42 578 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 8 516 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461057/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2020 ve výši 27 250 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 5 450 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461088/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2020 ve výši 49 390 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 9 878 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461117/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2020 ve výši 37 468 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 7 494 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461166/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2020 ve výši 42 577 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 8 516 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461207/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2020 ve výši 15 328 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 3 066 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461250/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2020 ve výši 44 281 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 8 857 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461282/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2020 ve výši 49 390 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 9 878 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

dodatečný platební výměr č. j. 7461334/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2020 ve výši 18 734 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 3 747 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461537/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2021 ve výši 27 250 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 5 450 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7462914/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2021 ve výši 30 656 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 6 132 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461564/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2021 ve výši 28 953 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 5 791 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461599/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2021 ve výši 35 765 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 7 153 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461621/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2021 ve výši 37 468 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 7 494 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461642/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2021 ve výši 39 171 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 7 835 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461672/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2021 ve výši 25 547 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 5 110 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461706/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2021 ve výši 85 155 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 17 031 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461735/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2021 ve výši 17 031 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 3 407 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7462948/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2021 ve výši 18 734 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 3 747 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461766/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2022 ve výši 49 390 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 9 878 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461801/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2022 ve výši 47 687 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 9 538 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461852/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2022 ve výši 40 875 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 8 175 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

dodatečný platební výměr č. j. 7461878/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2022 ve výši 47 687 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 9 538 Kč,

dodatečný platební výměr č. j. 7461921/24/2007-50521-104752 ze dne 01.10.2024, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2022 ve výši 30 656 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 6 132 Kč.

2. Správce daně tedy žalobkyni doměřil daňovou povinnost v celkové výši 987 801 Kč a stanovil penále z doměřené daně v celkové výši 197 570 Kč; takto rozhodl poté, kdy dospěl k závěru, že žalobkyně v rámci posuzovaných zdaňovacích období (s výjimkou měsíců květen 2020 a srpen 2021, ve kterých nebylo evidováno žádné plnění přijaté od společnosti LARICIO TEAM s.r.o., DIČ: CZ04593146, dále jen „LARICIO“) neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) v případě zdanitelných plnění přijatých od společnosti LARICIO dle předložených daňových dokladů. Konkrétně žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění (pronájem nakladače NEW HOLLAND MH 8.6 – dále také „nakladač“ nebo „předmětné plnění“) od deklarovaného dodavatele či jiného plátce DPH.
3. Žalobkyně podala proti vydaným dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž zamítavě rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. Žalobkyně v první žalobní námitce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a současně porušení povinností žalovaného stanovených v § 114 odst. 2 a § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).
5. Jak žalobkyně uvedla v podané žalobě, předmětem sporu je otázka unesení důkazního břemene ohledně prokázání podmínek vzniku nároku na odpočet DPH ve smyslu čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“) a § 72 ZDPH. Spornou otázkou je, zda předmětné plnění žalobkyni dodala osoba povinná k dani, resp. osoba v postavení plátce DPH. Žalobkyně trvá na tom, že v daňovém řízení splnění této podmínky prokázala.
6. Své námitky proti vydaným dodatečným platebním výměrům žalobkyně uplatnila v podaném odvolání. Povinností žalovaného bylo v souladu s ústavně zaručeným právem žalobkyně na přezkum odvolacích námitek a podle § 114 odst. 2 daňového řádu, jakož i navazující judikatury, tyto námitky řádně přezkoumat. Žalobkyně namítá, že žalovaný konfrontaci odvolacích námitek s tvrzeními správce daně obsaženými ve zprávách o daňových kontrolách v žalobou napadeném rozhodnutí neprovedl. Převážná část napadeného rozhodnutí je věnována vlastním úvahám žalovaného stran hodnocení skutkových okolností zjištěných správcem daně, zejména ve vztahu k aplikaci § 72 a § 73 ZDPH. Žalovaný však nepřezkoumává úvahy správce daně, nýbrž předkládá úvahy vlastní.
7. Vypořádání odvolacích námitek se žalovaný věnuje pouze v bodech 34 až 47 napadeného rozhodnutí, tedy na necelých třech stranách z celkového počtu 21 stran rozhodnutí. Pouze v bodě 35 se žalovaný odkazuje na zprávy o daňových kontrolách, avšak činí tak bez dalšího pouze konstatováním, že se s hodnocením správce daně plně ztotožňuje. Argumentace

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

obsažená v bodech 18 až 33 napadeného rozhodnutí postrádá zákonné zmocnění, neboť § 114 odst. 2 daňového řádu opravňuje žalovaného pouze k přezkoumání hodnotících úvah správce daně, nikoliv k jejich přeformulování, vylepšování či precizování.

8. Není podstatné, zda tato argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí představuje „vylepšení“ či „pozměnění“ důvodů vydání prvostupňových rozhodnutí, nebo zda jde pouze o jejich přeformulování. Není úkolem žalobkyně tuto argumentaci podrobně analyzovat a srovnávat s argumentací správce daně obsaženou ve zprávách o daňových kontrolách a vyvozovat závěr, nakolik se tato argumentace překrývá či opakuje. Zahrnutím této argumentace do napadeného rozhodnutí žalovaný porušil ústavní princip legality, a zdejší soud proto na tuto argumentaci nemůže brát zřetel.
9. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rozhoduje na základě vlastních úvah, s nimiž žalobkyni před vydáním rozhodnutí neseznámil, a tím vedle § 114 odst. 2 porušil i § 115 odst. 2 daňového řádu.
10. Žalobkyně v **druhé žalobní námitce** nenamítá nesprávné skutkové závěry napadeného rozhodnutí, nýbrž brojí proti právnímu názoru žalovaného, podle něhož žalobkyně neunesla důkazní břemeno v daňovém řízení. Žalobkyně má za to, že důkazní břemeno unesla, zatímco správce daně i žalovaný vycházeli z mylného předpokladu, že deklarovaný dodavatel (společnost LARICIO) nevykázal předmětný nakladač ve své účetní závěrce zveřejněné ve sbírce listin obchodního rejstříku. Podle žalobkyně tato skutečnost je sama o sobě právně irelevantní, neboť nevykázání nakladače v účetních výkazech dodavatele nutně neznamená, že jej dodavatel nemohl žalobkyni pronajmout.
11. Žalobkyně uvádí, že existuje celá řada možných vysvětlení, jak mohlo dojít k tomu, že deklarovaný dodavatel nakladač nevykázal v účetních výkazech, přestože jej vlastnil či měl k dispozici. Dodavatel mohl například: uzavřít s žalobkyní podnájemní vztah jako nájemce nakladače, dopustit se pochybení v účetnictví, spočívajícího v opomenutí zařadit nakladač do účetní evidence, nakladač sice do účetnictví zařadil, avšak jej nezahrnul do zveřejněných výkazů.
12. Žalobkyně trvá na tom, že tato okolnost nevyvrací věrohodnost daňových dokladů předložených žalobkyní, a dokonce nezakládá vážné a důvodné pochybnosti o těchto dokladech, jak vyžaduje ustálená judikatura. K tomu žalobkyně odkazuje zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 2 Afs 24/2017-119.
13. Podle žalobkyně správce daně, potažmo žalovaný, neunesli své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť z provedených důkazů naopak vyplývá, že dodavatel žalobkyni nakladač skutečně pronajal. Žalobkyně poukazuje na:
 - daňové doklady vystavené dodavatelem,
 - úhrady za předmětné plnění poukázané žalobkyní na bankovní účet dodavatele.
14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pod bodem 44 uvedl, že předložení daňového dokladu je primární podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně, avšak samo o sobě nezakládá oprávněnost nároku, pokud správci daně vzniknou pochybnosti o údajích na dokladech uvedených. S těmito úvahami žalovaného žalobkyně nesouhlasí, neboť podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu daňové doklady a bankovní výpisy coby doklady o úhradách za předmětné plnění představují důkazní prostředky postačující k unesení důkazního břemene. K tomu žalobkyně opět odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 2 Afs 24/2017-119.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

15. Správce daně ani žalovaný pravdivost údajů uvedených na těchto dokladech nikdy nevyvrátili, pouze je zpochybnili. Proto i nadále, přes tyto pochybnosti, daňové doklady zůstávají důkazem svědčícím pro závěr, že předmětné plnění dodal žalobkyni deklarovaný dodavatel. Podle žalobkyně nelze žádný z důkazů vyloučit z hodnocení jen proto, že jej správce daně zpochybnil, stejně jako je tomu v případě dokladů o úhradách za předmětné plnění či dalších důkazů.
16. Žalobkyně připouští, že daňové doklady samy o sobě vznik nároku na odpočet DPH neprokazují, avšak to neznamená, že jej nemohou prokazovat spolu s dalšími důkazy, zejména s doklady o úhradách poukázaných žalobkyní deklarovanému dodavateli. Žalovaný pod bodem 43 napadeného rozhodnutí uvádí, že úhrada prokazuje pouze přesun peněžních prostředků z jednoho bankovního účtu na druhý, nikoliv přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Podle žalobkyně citovanou frází lze odbýt v podstatě jakýkoliv důkaz, což je v rozporu s principy hodnocení důkazů.
17. Pokud žalovaný odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 10 A 25/2022, žalobkyně uvádí, že tento rozsudek dává za pravdu žalobkyni, neboť vyžaduje, aby správce daně či žalovaný předložený důkaz podrobili hodnocení podle standardních hledisek hodnocení důkazů aprobovaných ustálenou judikaturou (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 2. 2002, č. j. 33 Cdo 1152, 1199/2000-122; rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS; ze dne 20. 1. 2011, č. j. 9 Afs 52/2010-88; ze dne 15. 4. 2013, č. j. 2 Afs 61/2011-105 a další), což však správce daně ani žalovaný neučinili.
18. Žalobkyně dále namítá, že deklarovaný dodavatel vykázal předmětné daňové doklady v kontrolních hlášeních, která podal za příslušná zdaňovací období.
19. Podle žalobkyně je nutné na vykázání předmětného plnění deklarovaným dodavatelem v kontrolních hlášeních podle § 101c ZDPH, nahlížet obdobně jako na vykázání těchto plnění v účetnictví žalobkyně. Na tento důkazní prostředek lze proto aplikovat judikaturní závěry zmiňované výše, zejména závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a navazující judikatury. Vykázání předmětných plnění deklarovaným dodavatelem v kontrolních hlášeních tak představuje další důkaz svědčící pro závěr, že předmětné plnění žalobkyni dodal deklarovaný dodavatel.
20. Nadto žalobkyně uvádí, že pokud by správce daně, potažmo žalovaný, provedli hodnocení důkazů jako racionální myšlenkovou činnost, museli by se nutně ptát po důvodech, pro které deklarovaný dodavatel předmětná plnění v kontrolních hlášeních vykázal. Takové hodnocení však nebylo provedeno.
21. Žalobkyně obsáhle cituje bod [45] napadeného rozhodnutí. Podle žalobkyně citovaná tvrzení žalovaného dokládají toliko jeho přesvědčení, že kontrolní hlášení deklarovaného dodavatele jsou v zásadě nevěrohodná, a proto nelze věřit ani údajům v nich uvedeným o předmětném plnění. Jedná se však buď o pouhé dohady žalovaného, pro které nejsou žádné důkazy, anebo se tato tvrzení zakládají na mylných úvahách. Jak již bylo uvedeno výše, skutečnost, že deklarovaný dodavatel nevykázal nakladač ve svých účetních výkazech, ještě nutně neznamená, že jej nevlastnil. Stejně tak o tom nic nevypovídají ani údaje z kontrolních hlášení deklarovaného dodavatele.
22. Navíc z písemného vyjádření pana Ing. M. D. ze dne 4. dubna 2024 vyplývá, že deklarovaný dodavatel nakladač zakoupil od obchodní korporace, která nebyla v postavení plátce DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Nevykázání pořízení nakladače deklarovaným dodavatelem v kontrolním hlášení je proto v souladu s § 101c ZDPH. Přesto žalovaný tuto okolnost svévolně přičetl k tíži žalobkyně, ačkoliv si musel být vědom jejího skutečného významu.

23. Současně v rámci druhé žalobní námitky žalobkyně odkazuje na svědectví Ing. M. D., který podle protokolů o výsledku ze dne 2. dubna 2023 a 3. května 2023 jednoznačně potvrdil, že deklarovaný dodavatel nakladač vlastnil a žalobkyni jej pronajal. Žalovaný v bodě [45] napadeného rozhodnutí uznal, že svědek pronájem potvrdil, avšak podle žalovaného bylo toto tvrzení zpochybněno jinými důkazními prostředky. K tomu žalobkyně namítá, že žalovaný nedospěl k závěru, že by tvrzení svědka bylo vyvráceno a tedy nepravdivé. Stejně jako v případě písemného vyjádření Ing. D. se hodnotící úvaha žalovaného zakládá pouze na jeho tvrzení, že pravdivost svědeckých výpovědí a písemného vyjádření nelze ověřit účetními záznamy.
24. Žalobkyně trvá na tom, že svědecké výpovědi a písemné vyjádření jsou ve vzájemném souladu a neobsahují žádné rozpory. Žalovaný postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť své závěry staví na pouhých dohadách, pro které nejsou žádné důkazy.
25. Skutečné využívání nakladače pro ekonomickou činnost žalobkyně potvrzují i další svědci vyslechnutí v daňovém řízení: pan V. T., pan J. S., pan P. V., pan T. N. a pan J. P. (viz protokol o výsledku svědka sepsaný pod č. j. 11102/24/2713-60562-608328 dne 8. ledna 2024). Všichni jmenovaní svědci shodně potvrdili, že žalobkyně nakladač používala k výkonu své ekonomické činnosti. Ostatně ke stejnému závěru dospěl i správce daně (srov. str. 63 zprávy o daňové kontrole č. j. 1388290/24/2713-60562-608328 a str. 41 zprávy č. j. 1391356/24/2713-60562-608328). Podle žalobkyně je přitom logické, že vzhledem k jejich pracovnímu zařazení svědci nemohli mít povědomost o tom, od koho si žalobkyně nakladač pronajala.
26. Podle žalobkyně, pokud by správce daně, potažmo žalovaný, provedli hodnocení důkazů jako racionální myšlenkovou činnost, museli by se nutně ptát, jak se nakladač na stavbách prováděných žalobkyní vůbec objevil. Žalovaný ovšem tuto otázku ponechal bez odpovědi.
27. Pokud jde o písemné vyjádření Ing. M. D. ze dne 4. dubna 2024, žalobkyně uvádí, že toto vyjádření osoby, která byla v rozhodném období jednatelem deklarovaného dodavatele, předložila správci daně k prokázání skutečnosti. Žalovaný ovšem dospěl k závěru, že předložené vyjádření nepotvrzuje vlastnický vztah deklarovaného dodavatele k nakladači, a to jednak kvůli údajným nesrovnalostem mezi obsahem vyjádření a obsahem svědeckých výpovědí, a dále proto, že pravdivost vyjádření není možné ověřit.
28. Podle žalovaného nesrovnalosti mezi vyjádřením a svědeckými výpověďmi spočívají v tom, že zatímco Ing. D. při výpovědi uvedl, že o okolnostech nákupu nakladače deklarovaným dodavatelem žádné informace neměl, ve vyjádření tyto okolnosti popsal. Podle žalobkyně zde ovšem žádný rozpor není, neboť je zcela logické a pochopitelné, že svědek při výpovědi požadované informace neznal, a teprve pro účely písemného vyjádření si je opatřil. Hodnotící úvaha žalovaného je proto svévolná.
29. Tvrzení žalovaného, že obsah vyjádření není možné nijak ověřit, se opírá o to, že deklarovaný dodavatel nakladač nevykázal ve svých účetních závěrkách zveřejněných ve sbírce listin, a dále o skutečnost, že obchodní korporace, které nakladač vlastnily před deklarovaným dodavatelem, jsou zrušeny, popřípadě nezveřejnily své účetní závěrky. Podle žalovaného nelze ověřit ani prodej nakladače obchodní korporaci KAUKÉ CZ.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

30. Podle žalobkyně ovšem platí, že to, že nelze ověřit pravdivost důkazu, nijak nesnižuje jeho věrohodnost ani důkazní sílu. Hodnotící úvaha žalovaného je proto svévolná.
31. Podle žalobkyně si správce daně, potažmo žalovaný, všechny provedené důkazy vyložili svévolně. Správce daně tyto důkazy nezhodnotil vůbec, spokojil se s jejich pouhým popisem, s čímž se žalovaný ztotožnil. Takové hodnocení v žádném případě nesplňuje požadavky ustálené judikatury, která na hodnocení důkazů klade požadavky jako na racionální myšlenkovou činnost s přesně definovaným obsahem (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. února 2002, č. j. 33 Cdo 1152, 1199/2000-122, a rozsudky Nejvyššího správního soudu citované výše).
32. Navíc podle § 8 odst. 1 daňového řádu má správce daně povinnost hodnotit důkazy nejen jednotlivě, ale i v jejich vzájemné souvislosti. V dané věci ovšem správce daně důkazy v jejich vzájemné souvislosti nejenže vůbec nehodnotil, ba naopak existenci souvislosti mezi jednotlivými důkazy zřejmě záměrně potlačil, aby účelově mohl vyvodit jím předem zamýšlený závěr.
33. Podle žalobkyně správce daně v daňovém řízení uplatňoval dvě simultánní hypotézy. Jednak tvrdil, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětného plnění od deklarovaného dodavatele a souběžně s tím tvrdil, že deklarovaný dodavatel nemohl nakladač žalobkyni pronajmout, protože jej nevlastnil.
34. První tvrzení je podle žalobkyně svévolné a nemá oporu v provedených důkazech, druhé tvrzení je chybné, neboť se zakládá na mylném předpokladu, že nevykázání nakladače v účetních výkazech znamená, že jej dodavatel nevlastnil. Pro posouzení věci přitom není podstatné, zda deklarovaný dodavatel nakladač vlastnil, ale zda jej mohl pronajmout. Navíc správce daně trval na tom, aby žalobkyně tyto okolnosti prokázala (viz výzvy k prokázání skutečností ze dne 27. února 2024, č. j. 262482/24/2713-60562-608328 a č. j. 263032/24/2713-60562-608328), což však podle žalobkyně nebylo její povinností.
35. **Ve třetí žalobní námitce** žalobkyně namítá, že správce daně po ní požadoval prokázání skutečností, na nichž se žalobkyně nepodílela. Pokud měl žalovaný za to, že žalobkyně poskytnutí předmětného plnění dostatečně neprokázala, měl povinnost odstranit pochybnosti prostřednictvím dalšího dokazování. To však neučinil a místo toho požadoval, aby žalobkyně prokázala právní vztah deklarovaného dodavatele k předmětnému nakladači. Takový postup je podle žalobkyně v rozporu se závěry ustálené judikatury, která správním orgánům zapovídá požadovat po daňovém subjektu předložení důkazu o skutečnosti, na níž se tento subjekt nepodílel.
36. Podle žalobkyně, pokud daňové orgány nebo soudy postupují právě tímto způsobem, jak tomu bylo i v dané věci, nemůže to vést k vydání rozhodnutí na základě objektivně zjištěného skutkového stavu, čímž dochází k porušení principu legality a k ohrožení principu spravedlivého procesu, a potažmo i k zásahu do práva chráněného v čl. 11 Listiny základních práv a svobod. K tomu žalobkyně odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. května 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. března 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, z nichž vyplývá, že správní orgány musí postupovat tak, aby jejich rozhodnutí byla založena na objektivně zjištěném stavu věci. V opačném případě dochází k narušení principu legality a spravedlivého procesu, což může vést k zásahu do práva chráněného v čl. 11 Listiny.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

37. Přestože to nebylo její povinností, žalobkyně právní vztah k předmětnému nakladači správci daně vysvětlila podáním ze dne 10. dubna 2024, respektive vyjádřením Ing. M. D. ze dne 4. dubna 2024. Z tohoto vyjádření vyplývá, že původně nakladač vlastnila obchodní korporace BALTOM, s.r.o., DIČ: CZ44565038, která jej prodala obchodní korporaci FHN trade s.r.o. (dříve MantiPro s.r.o.), DIČ: CZ27615243, jež nakladač následně poskytla obchodní korporaci MantiPro Ltd., Manchester. Jmenovaná obchodní korporace, případně její organizační složka, nakladač poskytla deklarovanému dodavateli, který jej dále pronajal žalobkyni.
38. Z uvedeného vyplývá, že jakmile obchodní korporace BALTOM, s.r.o. nakladač prodala obchodní korporaci FHN trade s.r.o., byl nakladač po celou dobu pod kontrolou Ing. M. D., neboť ten v rozhodné době všechny jmenované obchodní korporace ovládal, buď jako vlastník, nebo jako statutární orgán, případně v kombinaci obou postavení. Podle žalobkyně proto není rozhodné, jaké byly změny vlastnických vztahů k nakladači v rámci obchodních korporací ovládaných Ing. M. D., ale podstatné je pouze to, že obchodní korporace BALTOM, s.r.o., zastoupená JUDr. Mgr. Martinou Jinochovou Matyášovou coby insolvenční správkyní, nakladač prodala obchodní korporaci FHN trade s.r.o. Tím je prokázáno, že Ing. M. D. nakladač získal do sféry svého vlivu, což zároveň potvrzuje, že deklarovaný dodavatel coby pronajímatel pod kontrolou Ing. M. D. nakladačem disponoval a mohl jej žalobkyni pronajmout.
39. Žalovaný k této argumentaci žalobkyně v bodě [35] napadeného rozhodnutí uvádí, že se plně ztotožňuje s argumentací správce daně obsaženou ve zprávách o daňových kontrolách a tvrdí, že správce daně v daňovém řízení vedeném s žalobkyní respektoval závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 15. května 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, jakož i rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. března 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, kterých se žalobkyně dovolávala ve svém doplnění odvolání. Podle žalovaného z těchto rozhodnutí vyplývá, že „musí správní orgány postupovat tak, aby jejich rozhodnutí byla založena na objektivně zjištěném stavu. V opačném případě dochází k narušení principu legality a spravedlivého procesu, což může vést k zásahu do práva chráněného v čl. 11 Listiny.“
40. Podle žalobkyně je ovšem tato argumentace žalovaného zcela nesmyslná, neboť s tvrzeními žalobkyně učiněnými v odvolání se tato argumentace naprosto míjí. Jako by si žalovaný odvolání vůbec nepřečetl nebo mu vůbec neporozuměl. Žalovaný v bodě [35] napadeného rozhodnutí poukazuje právě na ty závěry soudních rozhodnutí, na které žalobkyně odkazovala, avšak které s její argumentací uplatněnou v doplnění odvolání nijak nesouvisejí.
41. **Ve čtvrté žalobní námitce** žalobkyně namítá porušení principu proporcionality při rozložení úhrady daňové ztráty způsobené selháním deklarovaného dodavatele mezi žalobkyní a státem. Podle žalobkyně správce daně i žalovaný vyvodili nepřipustnou objektivní odpovědnost žalobkyně za selhání deklarovaného dodavatele, čímž porušili zásadu proporcionality a princip spravedlivého procesu.
42. Žalobkyně poukazuje na tvrzení správce daně uvedená na straně 62 zprávy o daňové kontrole č. j. 1388290/24/2713-60562-608328 a na straně 40 zprávy č. j. 1391356/24/2713-60562-608328, z nichž vyplývá, že správce daně přičítá žalobkyni důsledky neplnění daňových povinností deklarovaným dodavatelem. Podle žalobkyně tak správce daně i žalovaný postupovali v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, která výslovně zapovídá správní praxi, jež za úhradu ztrát způsobených daňovými podvody jednostranně činí odpovědnými jiné plátce DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

43. K tomu žalobkyně odkazuje zejména na rozsudky Soudního dvora EU: ze dne 27. září 2007 ve věci C-409/04, *Teleos a další*, EU:C:2007:547, ze dne 21. února 2008 ve věci C-271/06, *Netto Supermarkt*, EU:C:2008:105, ze dne 21. června 2012 ve věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagöben Kft a Péter Dávid*, EU:C:2012:373.
44. Tyto rozsudky stanoví, že nelze přenášet odpovědnost za ztrátu daňových příjmů způsobenou podvodným jednáním jiného subjektu na plátce, který jednal v dobré víře a splnil své povinnosti. Analogicky lze tyto závěry plně aplikovat i v dané věci.
45. Žalobkyně dále odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek ze dne 26. dubna 2021, č. j. 5 Afs 155/2018-35, a rozsudek ze dne 31. července 2017, č. j. 5 Afs 525/2017-31, které citují výše uvedené závěry Soudního dvora EU. Z této judikatury vyplývá zákaz odpovědnosti žalobkyně za ztrátu daňových příjmů způsobenou deklarováním dodavatelem.
46. Podle žalobkyně se finančním orgánům jeví jako snazší vymáhat tuto ztrátu na žalobkyni než usilovat o to, aby k odpovědnosti byl přiveden skutečný viník. Takový postup je však podle žalobkyně nemravný, neboť ztrátu důvěry v právní stát nelze vyvažovat fiskálními příjmy získanými tímto způsobem.
47. Žalobkyně poukazuje na body [30], [38] a [39] napadeného rozhodnutí, z nichž vyplývá, že žalovaný argumentaci žalobkyně buď nepochopil, nebo ji nebere vážně a není ochoten se jí věcně zaobírat. Podle žalobkyně lze odkazované judikatorní závěry plně použít i v dané věci, neboť deklarováný dodavatel své zákonné povinnosti vůči daňovým orgánům soustavně neplnil, a to nejen povinnosti platební. Příčiněním deklarováného dodavatele došlo ke vzniku ztráty daňových příjmů, která je nyní bez zavinění žalobkyně přičítána k její tíži.
48. Žalobkyně rovněž vytýká, že žalovaný argumentuje nedostupností obsahu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. dubna 2021, č. j. 5 Afs 155/2018-35, avšak v napadeném rozhodnutí jeho hodnocení provedl. Podle žalobkyně je tento postup vnitřně rozporný a dokládá, že žalovaný její argumentaci neposoudil objektivně.
49. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě nejprve shrnul průběh daňového řízení. Uvedl, že Finanční úřad pro Královéhradecký kraj zahájil dne 17. 11. 2022 daňovou kontrolu ve vztahu k zdanitelným plněním přijatým žalobkyní od společnosti LARICIO Team s.r.o. (dále jen „LARICIO“) za zdaňovací období listopad 2019–prosinec 2019, únor 2020 – prosinec 2020, únor 2021 – duben 2021, listopad 2021 a leden až květen 2022, jakož i v rozsahu plnění přijatých od společnosti LARICIO za březen 2021 a prosinec 2021.
50. Ve všech posuzovaných obdobích, s výjimkou měsíců květen 2020 a srpen 2021, kdy nebyla evidována žádná plnění od dodavatele LARICIO, žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH.
51. Žalovaný uvedl, že ve svém rozhodnutí řádně a věcně reagoval na všechny odvolací námítky. V části IV. napadeného rozhodnutí (body 18–33) provedl komplexní vlastní právní posouzení skutkového stavu, jak mu ukládá povinnost odvolacího orgánu. Bez tohoto vlastního přezkumného posouzení by nemohl dospět k závěru o zákonnosti či nezákonnosti rozhodnutí správce daně.
52. Lze sice připustit, že žalobkyně předložením daňových dokladů unesla primární důkazní břemeno, nicméně daňový doklad sám o sobě nezakládá automaticky nárok na odpočet. Doklad musí věrně zobrazovat skutečný průběh obchodní transakce, tj. faktické přijetí plnění v deklarováném rozsahu a od deklarováného dodavatele.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

53. Daňový subjekt musí prokázat buď že plnění poskytl dodavatel uvedený na dokladu, nebo že plnění poskytl jiný konkrétní plátce, jehož identita je známa.
54. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně v průběhu celého řízení trvala na tom, že plnění přijala právě od LARICIO, avšak nepředložila žádný důkaz, který by tuto skutečnost spolehlivě prokazoval. Zjištěné skutečnosti neumožnily identifikovat ani alternativního dodavatele v postavení plátce DPH.
55. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce vůbec neuskutečnila, ani rekonstruovat, jak přesně k ní mělo dojít. Stačí, pokud prokáže vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti dokladů předložených daňovým subjektem.
56. K tomu žalovaný poukázal na klíčové skutečnosti. Dodavatel LARICIO neměl deklarovaný nakladač ve svém účetnictví ani ve svém majetku. Nebylo prokázáno, že by měl zařízení pronajato od jiného subjektu a současně žalobkyně neurčila žádného jiného možného dodavatele, a žádný z jejích důkazů neosvědčuje, kdo jí měl zařízení dodat.
57. Úhrady fakturovaných částek mezi dvěma subjekty prokazují pouze přesun peněz, nikoli skutečné uskutečnění plnění. Doklad o úhradě může mít přímou důkazní hodnotu jen v situaci, kdy je celý průběh transakce nezpochybnitelně doložen.
58. Žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 10 A 25/2022 a zdůraznil, že kontrolní hlášení samo o sobě neprokazuje realitu plnění.
59. Kontrolní hlášení je pouze daňové tvrzení, nikoli důkaz o tom, že deklarovaný dodavatel skutečně dodal zboží v uvedeném rozsahu.
60. Deklarovaný nakladač nefiguruje v evidencích LARICIO, nebyl uveden v přiznáních ani v kontrolních hlášeních, přičemž LARICIO dlouhodobě vykazuje veškerá přijatá plnění v oddíle B3 kontrolního hlášení do 10 000 Kč, což objektivně vylučuje, že by pořídila zařízení obvyklé hodnoty nakladače.
61. Žalovaný zdůraznil, že podstatou sporu je výhradně posouzení, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala skutečné uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, jejich poskytnutí osobou uvedenou na daňových dokladech, tedy společností LARICIO, a tím i splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Správce daně i žalovaný dospěli na základě provedení dokazování k závěru, že předpoklady stanovené § 72 a § 73 ZDPH naplněny nebyly, neboť žalobkyně neprokázala faktickou realizaci předmětných plnění ani identitu plátce, který je měl dodat, a její tvrzení tak zůstala neosvědčena. Konkrétně žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění pronájmu nakladače určeného pro stavební práce; po zahájení daňové kontroly předložila důkazní prostředky, z těch však nevyplývala bližší informace o předmětu a rozsahu přijatého zdanitelného plnění či přijetí od deklarovaného dodavatele. Správci daně tak vyvstaly pochybnosti stran osoby deklarovaného dodavatele, zejména jeho oprávnění s nakladačem nakládat. Po provedených výsleších dospěl správce daně k závěru, že předmětné plnění, že nakladač byl používán na stavbách realizovaných žalobkyní v rámci posuzované období a že předmětné plnění bylo tedy použito v rámci ekonomické činnosti; objevení nakladače na stavbách není předmětem sporu či pochyb žalovaného, tato skutečnost byla prokázána. Žalovaný se tak nemusel ptát, jak se na stavbách nakladač objevil, nicméně musí se ptát, kdo jej žalobkyni dodal, zda to byl deklarovaný dodavatel či dodavatel jiný a zda tento byl v postavení plátce DPH

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

62. Žalovaný se dále vyjádřil k námitce žalobkyně, že po ní bylo požadováno prokazování skutečností, na nichž se sama nijak nepodílela. Uvedl, že daňovému subjektu skutečně nelze přiřítat k tíži žádné pochybení či nesplněné povinnosti deklarovaného dodavatele ve vztahu ke správě daní. V projednávané věci však správce daně nezakládal své pochybnosti na jednání či nečinnosti společnosti LARICIO, nýbrž na vlastních zjištěních, která vzbuzovala důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně předmětné zdanitelné plnění od společnosti LARICIO vůbec přijala. Žalobkyni tak nebylo kladeno za vinu jakékoli jednání dodavatele; měla pouze splnit svou zákonnou povinnost a prokázat, že plnění buď skutečně obdržela od LARICIO, jak tvrdila, nebo že je přijala od jiné konkrétní osoby v postavení plátce DPH. Samotná okolnost, že osoba M. D. měla mít nakladač „ve svém vlivu“, podle žalovaného žádným způsobem neprokazuje, že by jej deklarovaný dodavatel skutečně žalobkyni dodal.
63. K námitce porušení principu proporcionality žalovaný uvedl, že judikatura, kterou žalobkyně cituje, míří na případy, v nichž je správní orgány nepřípustně činí odpovědnými za daňové podvody subjekty, které se jich neúčastnily. S touto tezí žalovaný nijak nepolemizoval. Podle jeho vyjádření však v projednávané věci nejde o situaci, kdy by správce daně tvrdil existenci podvodu na DPH; pokud by tomu tak bylo, musel by současně konstatovat splnění všech formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Spor však nespočívá v přítomnosti či absenci podvodu, ale ve zcela základní otázce, zda bylo prokázáno samotné přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Žalovaný výslovně uvedl, že žalobkyni nečiní odpovědnou za selhání dodavatele, nýbrž pouze konstatuje, že žalobkyně nedokázala odstranit relevantní pochybnosti správce daně ohledně identity dodavatele a faktického uskutečnění plnění. Tyto pochybnosti byly podle žalovaného zjištěny v souladu se zákonem, jsou konkrétní, věcně odůvodněné a brání tomu, aby byl nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 ZDPH uznán.
64. Z uvedených důvodů žalovaný setrval na tom, že nárok na odpočet daně byl v dané věci vyloučen po právu.
65. Žalobkyně ve své replice setrává na tom, že podle napadeného rozhodnutí jí byl odepřen nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění spočívajícího v pronájmu nakladače New Holland MH 8.6 od společnosti LARICIO. Žalovaný dovodil, že žalobkyně neprokázala, že zdanitelné plnění dodal deklarovaný dodavatel nebo jiný plátce DPH. Žalobkyně tuto argumentaci odmítá a uvádí, že žalovaný nesprávně aplikoval procesní i hmotněprávní předpisy, důkazní řízení zatížil vadami a nevyřadil se s podstatnými skutečnostmi.
66. Nejprve žalobkyně akcentuje, že žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí porušil § 114 odst. 2 a § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobkyně žalovaný nepřezkoumával závěry správce daně obsažené ve zprávách o daňové kontrole, ale nahradil je vlastní argumentací uvedenou v bodech 18–33 napadeného rozhodnutí, s níž ji předem neseznámil. Žalobkyně zdůrazňuje, že podle § 114 odst. 2 daňového řádu může odvolací orgán korigovat argumentaci prvostupňového správce daně, nesmí ji však zcela nahradit vlastními úvahami, aniž by o těchto úvahách daňový subjekt před rozhodnutím informoval. Podle žalobkyně žalovaný ve svém vyjádření tuto námitku nevyvrátil; pouhé tvrzení, že „bez vlastního posouzení věci by odvolací orgán nemohl dospět k závěru“, neospravedlňuje porušení procesních práv žalobkyně.
67. Ve vztahu k hmotněprávnímu posouzení žalobkyně zdůrazňuje, že vznik nároku na odpočet daně řádně prokázala, a to zejména daňovými doklady vystavenými deklarovaným

dodavatelem, úhradami ceny plnění a skutečným používáním nakladače při své ekonomické činnosti. Podle žalobkyně správce daně ani žalovaný neunesli své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť neprokázali existenci relevantních a důvodných pochybností o uskutečnění plnění. Žalovaný podle žalobkyně ve svém vyjádření pouze opakuje obecné teze z judikatury Nejvyššího správního soudu o tom, že daňový doklad či úhrada samy o sobě nárok na odpočet neprokazují, avšak nereaguje na konkrétní argumentaci žalobkyně, že pochybnosti správce daně v této věci nebyly ničím podloženy.

68. Žalobkyně dále rozporuje závěr žalovaného o nedůvěryhodnosti kontrolních hlášení deklarovaného dodavatele. Podle ní je nelogické a svévolné, aby žalovaný upřednostnil účetní evidenci dodavatele před jeho kontrolními hlášeními; stejně tak by mohl dojít k opačnému závěru, tj. že nevěrohodné jsou účetní výkazy a potvrzením jejich nepravdivosti jsou právě podaná kontrolní hlášení. Žalobkyně tedy namítá, že žalovaný hodnotil důkazy selektivně a bez racionálního zdůvodnění.
69. K otázce svědeckých výpovědí žalobkyně uvádí, že žalovaný nesprávně interpretuje jejich obsah. Domnělý rozpor mezi výpověďmi a následným písemným vyjádřením svědka podle žalobkyně neexistuje; svědek se po své první výpovědi s věcí pouze blíže seznámil a obtížné skutečnosti doplnil. Žalovaný takto podle žalobkyně hodnotil svědecké důkazy svévolně, aniž by jejich celkový obsah vzal v úvahu.
70. Pokud žalovaný tvrdí, že užívání nakladače žalobkyní není sporné a není předmětem dokazování, žalobkyně namítá, že právě tato skutečnost je pro uznání nároku na odpočet daně klíčová. Jestliže žalobkyně nakladač fakticky používala k ekonomické činnosti, je neudržitelné tvrdit, že neprokázala přijetí plnění.
71. Ve vztahu k námitce, že správce daně požadoval prokázání skutečnosti, na níž se žalobkyně nepodílela, žalobkyně zdůrazňuje, že správce daně opřel své pochybnosti o údajné neprokázání právního vztahu deklarovaného dodavatele k nakladači, a tudíž taková skutečnost byla považována za rozhodnou. Aby žalobkyně mohla pochybnosti správce daně vyvrátit, musela by prokázat opak tvrzení, která se jí netýkala, což je v přímém rozporu s judikaturou správních soudů, jež zakazuje požadovat po daňovém subjektu prokazování okolností týkajících se jiného subjektu.
72. Pokud jde o námitku porušení principu proporcionality, žalobkyně zdůrazňuje, že mezi selháním dodavatele a nemožností prokázat přijetí plnění existuje zjevná příčinná souvislost, kterou žalovaný ignoruje. Podle žalobkyně nelze tuto souvislost obcházet tím, že se daňové orgány formálně vyhnou posouzení otázky daňového podvodu. Judikatura Soudního dvora EU, na kterou se žalobkyně odvolává, přitom jednoznačně zakazuje přenášet důsledky podvodného jednání dodavatele na příjemce plnění, pokud jeho účast na podvodu není prokázána. Žalobkyně proto trvá na tom, že postup správce daně i žalovaného vede k faktickému zavedení objektivní odpovědnosti, což je v rozporu s principem proporcionality i s čl. 168 Směrnice o DPH.
73. Při ústním jednání konaném dne setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích.
74. Žalobkyně zejména poukázala na fakticitu skutkových zjištění. Předmětný nakladač existoval a reálně s ním na stavbách žalobkyně (která je velkou a významnou stavební společností) bylo provedeno značné množství práce. Nedůsledné vedení evidencí dodavatele nemůže být žalobkyni kladeno k tíži. Rozhodné pro posouzení věci je, že nakladač byl ve

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

faktickém držení společnosti LARICIO, která byla dodavatelem žalobkyně, což bylo v daňovém řízení bezesporně prokázáno.

75. Žalobkyně neměla sebemenší zájem na neoprávněném účtování DPH.

III.

Posouzení žaloby

76. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
77. Předmětem sporu je podle žalovaného výhradně otázka toho, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala, že zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto a že plnění poskytla osoba uvedená na daňovém dokladu, tj. dodavatel LARICIO, anebo jiný plátce DPH.
78. Správce daně – a následně žalovaný – dospěl k závěru, že tyto podmínky splněny nebyly.
79. Nárok na odpočet daně představuje základní konstrukční prvek systému daně z přidané hodnoty, jehož účelem je zajistit daňovou neutralitu ve všech fázích ekonomické činnosti osoby povinné k dani. Tato neutralita vyplývá jak z principů unijní úpravy, zejména ze Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, tak z vnitrostátních ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zejména z jeho § 72 a § 73.
80. Podle § 72 odst. 1 ZDPH vzniká plátcí nárok na odpočet daně tehdy, pokud přijaté zdanitelné plnění použije pro uskutečnění svých zdanitelných plnění. Ustanovení § 72 tak vymezuje hmotněprávní základ nároku, jenž se váže na dva kumulativní předpoklady:
- přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce,
- použití tohoto plnění pro ekonomickou činnost, jež zakládá povinnost přiznat daň na výstupu.
81. Jde o podmínky materiální povahy, jejichž existence musí být v daňovém řízení fakticky prokázána. Pouhé formální deklarace či účetní záznamy samy o sobě nárok nezakládají, pokud nezachycují skutečnou stránku věci.
82. Ustanovení § 73 ZDPH vymezuje formální předpoklady nároku, zejména povinnost plátce doložit přijetí plnění daňovým dokladem obsahujícím zákonem stanovené náležitosti. Tato forma však plní toliko funkci dokazovacího prostředku, nikoli autonomního titulu nároku. Daňový doklad tedy není konstitutivním podkladem nároku na odpočet, ale toliko jedním z důkazů, který může (avšak nemusí) prokazovat skutečné uskutečnění plnění. Judikatura správních soudů i Soudního dvora EU dlouhodobě dovozuje, že daňový doklad má důkazní hodnotu pouze v rozsahu, v jakém odpovídá realitě plnění, jež deklaruje.
83. Systém odpočtů tak funguje na principu hmotněprávní precedence: je-li mezi formálně doloženým stavem a skutečným stavem rozpor, rozhodující je fakticita transakce. Plátce je povinen prokázat, že plnění bylo skutečně poskytnuto v deklarovaném rozsahu a osobou, která je k tomu oprávněna, tj. plátcem DPH. Tuto povinnost nelze přenést na správce daně; naopak správce daně může nárok na odpočet zpochybnit, prokáže-li existenci vážných a

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

důvodných pochybností o věrohodnosti či správnosti předložených dokladů [§ 92 odst. 5 písm. c) d. ř.]. V takovém případě se důkazní břemeno vrací na daňový subjekt, který musí pochybnosti odstranit dostatečně průkaznými důkazy.

84. Tato úprava rovněž reflektuje judikaturní zásadu, podle níž je nárok na odpočet daně výjimkou ze zásady, že daňová povinnost vzniká v každé fázi obchodního řetězce, a nárok proto může být uplatněn pouze tehdy, jsou-li splněny všechny jeho kumulativní materiální a formální podmínky. Správní orgán je povinen zkoumat, zda bylo plnění poskytnuto jiným plátcem a zda jej příjemce použil pro účely své ekonomické činnosti. Pokud tyto podmínky nebyly prokázány, nelze nárok na odpočet uznat, ani kdyby formální náležitosti daňového dokladu byly splněny.
85. Nárok na odpočet DPH tedy není nárokem absolutním, nýbrž nárokem podmíněným, jehož uplatnění předpokládá:
- prokázané přijetí plnění od plátce,
 - prokázané použití pro ekonomickou činnost,
 - prokázání skutečného uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu,
 - a splnění formálních podmínek daňového dokladu.
86. Nesplnění kterékoli z těchto podmínek vede k odepření nároku, aniž by správce daně musel rekonstruovat skutečný průběh transakce či prokazovat, že deklarovaná transakce se neuskutečnila.
87. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení představuje zásadní procesní mechanismus, jehož prostřednictvím se zajišťuje zjištění skutečného stavu věci (§ 8 daňového řádu). Ustanovení daňového řádu i unijní judikatura vycházejí ze zásady, že daňové řízení není řízením inkvizičním v absolutním slova smyslu; správce daně má povinnost činit nezbytné úkony k ověření správnosti daňového tvrzení, avšak primární odpovědnost za prokázání skutečností, které uvádí daňový subjekt ve svých podáních a evidencích, leží na daňovém subjektu samotném.
88. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvádí, zejména ty, které jsou rozhodné pro stanovení jeho daňové povinnosti. Tato povinnost je obzvláště významná v oblasti daně z přidané hodnoty, kde je vznik nároku na odpočet podle § 72 a § 73 ZDPH podmíněn nejen existencí daňového dokladu, ale především faktickým uskutečněním zdanitelného plnění. Daňový subjekt tedy nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které sám uplatňuje jako titul daňového nároku.
89. Následně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno přechází na správce daně teprve tehdy, pokud správce daně prokáže existenci vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti, průkaznosti či správnosti evidencí, daňových dokladů nebo jiných tvrzení daňového subjektu. Správce daně však není povinen prokazovat negativní skutečnosti, tedy že deklarovaná transakce se neuskutečnila, ani rekonstruovat skutečný průběh plnění; jeho povinností je prokázat objektivní okolnosti, které vzbuzují pochybnosti natolik intenzivní, že brání uznání nároku bez dalšího dokazování ze strany daňového subjektu.
90. Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně zdůraznila, že správce daně musí pochybnosti doložit konkrétními skutkovými zjištěními, nikoli pouze abstraktními úvahami; pochybnost musí být věcně odůvodněná, relevantní a adresná, tj. vztahující se k posuzovanému plnění. Po prokázání takové pochybnosti správce daně se důkazní břemeno

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

znovu vrací zpět na daňový subjekt, který je povinen pochybnost odstranit a unést sekundární důkazní břemeno.

91. Tento mechanismus tak vytváří dynamickou povahu důkazního břemene, které se mezi správcem daně a daňovým subjektem může několikrát přesouvat podle kvality a přesvědčivosti předložených důkazů. Daňový subjekt nemůže očekávat, že jeho tvrzení budou automaticky přijata, pokud správce daně identifikuje konkrétní nesoulad mezi účetními zápisy, daňovými doklady a realitou obchodní transakce. Naopak správce daně není povinen za daňový subjekt dovozovat identitu skutečného dodavatele, ani zjišťovat, jak přesně transakce proběhla; požaduje se pouze, aby prokázal, že existují skutečnosti, které deklarovaný skutkový stav věrohodně zpochybňují.
92. Městský soud shrnuje, že důkazní břemeno v daňovém řízení je rozloženo tak, aby bylo zajištěno spravedlivé, efektivní a racionální ověření daňových tvrzení, aniž by docházelo k nepřipustnému přenesení povinností mezi správcem daně a daňovým subjektem. Tento systém zároveň reflektuje požadavek, vyplývající z ustálené judikatury Soudního dvora EU, aby daňová správa nepřekračovala rámec toho, co je nezbytné pro ochranu fiskálních zájmů, a aby plátce daně nebyl zatěžován důkazními povinnostmi, které objektivně nemůže splnit, zejména pokud se týkají činností třetích osob, na nichž se nepodílel.
93. Oba účastníci, žalovaný v napadeném rozhodnutí a žalobkyně v podané žalobě, hojně odkazují na množství rozhodnutí správních soudů, jakož i na rozsudky SDEU, které se týkají nároků na odpočet DPH. Městský soud proto vychází z toho, že tato judikatura je stranám sporu známa a v nynějším rozsudku není nezbytné na ni rozsáhle odkazovat, či z konkrétních rozhodnutí široce citovat.
94. Za nezbytné soud pokládá odkázat na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie s. r. o.*, (dále také jen jako „*Kemwater*“) který představuje stěžejní judikaturní vodítko pro případy, v nichž vzniká pochybnost o totožnosti dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu, případně o tom, zda skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Jelikož i v nyní posuzované věci je jedním ze středobodu sporu tvrzení správce daně, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně o tom, že nakladač byl dodán společností LARICIO, je třeba závěry uvedeného rozsudku aplikovat abstraktně a bez předjímání konkrétních skutkových zjištění, která budou následně vyplývat z obsahu správního spisu. SDEU zdůraznil, že uvedení nesprávného či neexistujícího dodavatele na faktuře je pouze formální vadou, která sama o sobě nemůže vést k odepření nároku, pokud lze prokázat naplnění hmotněprávních podmínek. Nárok na odpočet může být odepřen tehdy, pokud není možné ověřit, zda skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Daňový subjekt je povinen prokázat, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, avšak tato povinnost není absolutní — SDEU zdůraznil, že nelze požadovat prokázání skutečností, které daňový subjekt objektivně nemůže ovlivnit či zjistit.
95. Z obsahu připojeného daňového spisu soud ověřil, že Finanční úřad pro Královéhradecký kraj zahájil u žalobkyně dne 7. 11. 2022 daňovou kontrolu na základě oznámení o jejím zahájení, v němž vymezil rozsah kontroly jako ověření zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od společnosti LARICIO TEAM s. r. o. Ze spisu dále vyplývá, že předmětem podnikání žalobkyně podle obchodního rejstříku byla zejména stavební činnost, silniční nákladní doprava a další související činnosti v oblasti provozování stavební a dopravní techniky.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

96. V průběhu daňové kontroly žalobkyně předložila správci daně přijaté daňové doklady, přehledy faktur a sestavy označené jako záznamní povinnost vztahující se ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Předložené doklady obsahovaly údaje o přijatých zdanitelných plněních od společnosti LARICIO, dále výpisy z bankovního účtu žalobkyně, z nichž bylo patrné, že žalobkyně prováděla odchozí platby na bankovní účet uvedeného dodavatele, a také objednávky služeb adresované této společnosti. Žalobkyně předložila rovněž evidenci a prvotní účetní doklady vztahující se k těmto plněním.
97. Správce daně zaměřil kontrolu zejména na plnění deklarovaná prostřednictvím faktur s čísly 119033, 119044, 120002, 120004, 120005, 120007, 120010, 120014, 120017, 120020, 120021, 120022, 120024, 120028, 120042, 120044, 120046, 120047, 120054, 121003, 121011, 121016, 121020, 121023, 121043, 121035, 121047, 121050, 121059, 122002, 122004, 122007, 122010, 122014, 122018, 122022, 122025 a 122029. Ze všech těchto daňových dokladů vyplývalo, že jejich předmětem bylo vyúčtování nájmu nakladače New Holland MH 8.6 za různá zdaňovací období. Na fakturách byl uveden popis stroje včetně jeho parametrů (hmotnost cca 23 tun, objem lopaty 1,2 m³, různé druhy příslušenství jako svahová lžice, demoliční nůžky, drapák či bourací kladivo). Cena byla na všech dokladech účtována jednotně jako 8 110 Kč za den, přičemž daňové doklady uváděly počet účtovaných dnů podle příslušného období. Text na fakturách uváděl různými formulacemi „práce strojem“, „zapůjčení stroje“, „nájem stroje“, „práce nakladače“ či „nájem stroje nakladač – LARICIO“.
98. Žalobkyně dále předložila objednávky služeb vystavené ve prospěch společnosti LARICIO, podepsané osobou jednající za tento subjekt. Správní spis v této souvislosti obsahuje zejména objednávky vystavené na konci kalendářního roku, které se vztahovaly na celý následující rok. Tyto objednávky však neobsahovaly žádnou bližší specifikaci požadovaných služeb, jejich termínů, rozsahu, způsobu realizace či podmínek úhrady; šlo o listiny formulované obecně a bez konkrétních identifikačních údajů ve vztahu k poptávaným pracím.
99. Z obsahu spisu nevyplývá, že by žalobkyně předložila další listinné důkazní prostředky běžné pro transakce tohoto typu, zejména smlouvu o pronájmu techniky, předávací či převáděcí protokoly, dodací listy, evidenci o provozu stroje, nebo dokumenty umožňující konkrétně identifikovat předmětný nakladač (např. výrobní či evidenční číslo). Správce daně proto v rámci vlastní vyhledávací činnosti oslovil subjekty zabývající se pronájmem stavebních strojů. Z jejich sdělení podle obsahu spisu nevyplývá, že by jakýkoli z těchto subjektů byl schopen potvrdit existenci či disponibilitu nakladače se specifikací uváděnou žalobkyní ve fakturách.
100. Konkrétně údaje byly zjištěny v souladu s § 57 daňového řádu z odpovědí daňových subjektů zabývajících se pronájmem stavebních strojů. Správce daně získal tyto informace na základě níže uvedených výzev a odpovědí: Výzva k poskytování informací č. j. 1905696/22/2713-60562-608328; Výzva k poskytování informací č. j. 1905885/22/2713-60562-608328; Výzva k poskytování informací č. j. 1906235/22/2713-60562-608328.
- Na uvedené výzvy byly doručeny následující odpovědi: Odpověď na výzvu č. j. 1926979/22/2713-60562-608328; Odpověď na výzvu č. j. 1927645/22/2713-60562-608328; Odpověď na výzvu č. j. 1945305/22/2713-60562-608328.
101. Vyhledávací činností správce daně bylo zjištěno následující ohledně běžné praxe při pronájmu a půjčování stavebních strojů:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

102. Pronájem stavebních strojů probíhá na základě objednávky, která může být učiněna písemně nebo telefonicky. Nájemní vztah se uzavírá formou nájemní smlouvy a řídí se Všeobecnými obchodními podmínkami poskytovatele. Od zákazníků jsou standardně vyžadovány doklady prokazující jejich totožnost a právní postavení, typicky živnostenské oprávnění, výpis z obchodního rejstříku, doklad o registraci k DPH, případně plná moc nebo jiné dokumenty umožňující jednoznačnou identifikaci smluvního partnera.
103. Pronajímané stroje jsou identifikovány výrobním číslem výrobce, interním evidenčním číslem a u kolových strojů také registrační značkou (SPZ).
104. Při zahájení pronájmu je se zákazníkem sepsán protokol, který zachycuje technický stav stroje ke dni jeho předání, stav paliva v nádrži, poskytovanou výbavu a příslušenství. V některých případech je rovněž uvedena tržní cena nového stroje.
105. Ukončení pronájmu je dokumentováno předávacím protokolem doplněným o zjištěný stav vráceného stroje; někdy je pořizována také fotodokumentace před zahájením a po ukončení pronájmu.
106. Pokud je pronájem poskytován včetně obsluhy, technický stav stroje zajišťují zaměstnanci pronajímatele.
107. Nájemcům je poskytováno technické poradenství a servis. V případě poruchy je zajišťován servisní zásah, případně je poskytnut náhradní stroj.
108. Zákazník je vždy seznámen s podmínkami pojištění pronajímaných strojů, případně s rozsahem své odpovědnosti za vzniklé škody. Tyto informace bývají součástí nájemní smlouvy.
109. Dopravu stavebních strojů zajišťuje buď samotný pronajímatel, nebo je realizována prostřednictvím externího dopravce, se kterým má pronajímatel uzavřenou rámcovou smlouvu o poskytování dopravních služeb.
110. Cena pronájmu se standardně určuje podle platného ceníku. Obvyklé jsou hodinové, denní či motohodinové sazby. Ceníky jsou veřejně dostupné na internetových stránkách jednotlivých společností i na jejich provozovnách.
111. Všechny oslovené společnosti provozují aktivní webové stránky, na nichž uvádějí aktuální nabídku pronajímaných strojů, informace o poskytovaných službách, cenách, obchodních podmínkách a kontaktních údajích.
112. Správce daně dále konstatoval, že z předložených faktur a objednávek nevyplývala jednoznačná identifikace konkrétního stroje, který měl být žalobkyni pronajat. Chyběly údaje, které jsou v běžné obchodní praxi při pronájmu těžké stavební techniky standardní a nezbytné — zejména výrobní číslo stroje, provozní nebo evidenční označení, technické listy či údaje o způsobu a období předání stroje nájemci. Bez těchto identifikačních údajů nebylo možné ověřit, zda stejný stroj byl vůbec objektivně k dispozici společnosti LARICIO a zda mohl být žalobkyni fakticky poskytnut.
113. Z těchto důvodů správce daně dospěl k závěru, že žalobkyní předložené důkazní prostředky nejsou dostatečné k prokázání objektivní povahy deklarovaných zdanitelných plnění, zejména pokud jde o identifikaci a existenci konkrétního stroje a o způsob, průběh a podmínky jeho pronájmu.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

114. V rámci prováděné daňové kontroly byl proveden výslech svědka P. K. Svědek uvedl, že obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností LARICIO se týkala zejména pronájmu stavebních strojů a prodeje hutního materiálu, který pocházel z demontáží hal, oplocení, zábran a podobných konstrukcí. Tento materiál byl dále prodáván jako kovový odpad. V rámci obchodní činnosti byly rovněž obchodovány silniční panely nebo jiné konstrukční železobetonové prvky.
115. Objednávky byly realizovány na základě rámcových nebo dílčích smluv, případně na základě poptávek zaslaných elektronickou poštou. V případě shody mezi poptávkou a možností dodání docházelo k potvrzení celé nebo části poptávky.
116. Vedle něj vykonával činnost i pan V., který je podle svědka likvidátorem firem. Svědek připustil, že by o něm někdo mohl říct, že je tzv. „bílý kůň“, protože přebírá firmy. Konkrétně ke společnosti LARICIO uvedl, že mu pan V. přinesl dokumenty k podpisu a on je podepsal „jen na poště“. Oba muži jsou v kontaktu; pan V. přebírá firmy, a on (svědek) se stává jejich jednatelem, za což pobírá 2 000 Kč za jednu firmu.
117. K dotazu, zda zná M. D., svědek uvedl, že tuto osobu nezná a nezajímá se o její činnost. Pokud jde o účetnictví a dokumentaci k chodu firmy, svědek sdělil, že má s sebou šanon, ale v listinách se nevyzná.
118. V rámci daňového řízení byl dále proveden výslech svědka M. D. dne 26. 4. 2023, který byl v období listopad 2019 až květen 2022 jednatelem společnosti LARICO.
119. Protože společnost za rok 2021 dosáhla záporného hospodářského výsledku, rozhodl se svědek po jednání s panem V. prodat svůj obchodní podíl. Obchodní jednání se žalobkyní zajišťoval osobně svědek, přičemž někdy se jednání účastnil i tichý společník pan K.
120. Svědkovi byly předloženy výše uvedené faktury týkající se pronájmu nakladače. K tomu uvedl, že společnost LARICIO byla vlastníkem tohoto stroje a fakturovaná plnění se týkala právě jeho pronájmu. K pořízení stroje by podle svědka měla existovat dokumentace v účetnictví společnosti, stejně jako smlouvy či evidence majetku.
121. K otázce, jak byl nájem stroje žalobkyní realizován, svědek uvedl, že byl vystaven daňový doklad, který žalobkyně následně uhradila. Na dotaz, zda byla uzavřena nájemní smlouva, odpověděl, že si nepamatuje, protože jde o starší záležitost, ale jistě se nevystavovala každý měsíc objednávka.
122. Předání stroje probíhalo tak, že byl přepraven na provozovnu v Hradci Králové, kde vykonával činnost v rámci obchodních aktivit žalobkyně. Základní servis, pohonné hmoty a řidiče zajišťovala žalobkyně. Stroj byl přepravován prostřednictvím smluvního přepravce.
123. Technický stav byl při předání kontrolován běžnou prohlídkou a byl veden provozní deník stroje. Svědek si nepamatoval, zda byl při předání řešen i stav pohonných hmot v nádrži. Stroj předával buď svědek, nebo pan M.. Obsluha stroje byla základním způsobem proškolená; dokumentace by měla být k dispozici v účetnictví společnosti.
124. Svědek dále uvedl, že stroj byl následně prodán přímo v Hradci Králové. Od určitého momentu si jej žalobkyně jako nájemce již nepřemísťovala. Pojištění stroje zajišťoval rovněž nájemce.
125. V rámci daňového řízení byl následně proveden další výslech svědka D. dne 3. 5. 2023. Svědek uvedl, že předmětný nakladač byl prodán společnosti KAUKA CZ; neuvedl, kdy byla kupní smlouva podepsána, avšak podle jeho názoru se tak mohlo stát ještě v době, kdy

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

byl jednatelem společnosti LARICIO. Samotné dodání stroje proběhlo v červenci a veškeré podklady související s prodejem byly odesílány panu K., jenž zajišťoval administrativu společnosti LARICIO.

126. Dále byl vyslechnut svědek Viktor T., který byl zaměstnán u žalobkyně jako strojník a mimo jiné obsluhoval i předmětný nakladač. Uvedl, že se strojem pracoval například v Pardubicích v areálu nemocnice, kde byly prováděny stavební práce a pokládka betonových panelů, dále v Hradci Králové, v Novém Bydžově, kde se jednalo o zásypy a opravy, a také na úseku dálnice D11, kde byly budovány tři mosty; rovněž pracoval v Kolíně. Přesnou časovou posloupnost těchto prací si nepamatoval. V rozhodném období měl vystaven strojnický průkaz a obsluhoval různé stroje, včetně sporného nakladače, na jehož obsluhu byl proškolen. Žádné záznamy o provozu stroje nepořizoval a není mu známo, zda byla vedena provozní kniha. Nepamatuje si státní poznávací značku ani jiné identifikační údaje stroje; k dispozici neměl žádnou dokumentaci, neboť se s nakladačem pohyboval výhradně na stavbách. Jediným dokladem, který měl, bylo oprávnění k obsluze. Na otázku, zda byl stroj pronajatý a od koho, odpovědět nedokázal. Rovněž neuvedl, jak starý stroj byl; uvedl pouze, že prováděl běžnou údržbu, zatímco zásadnější servisní zásahy prováděla dílna. Se strojem pracoval podle potřeby, v době nečinnosti byl nakladač zaparkován na určeném místě. Pracoval pouze na tomto konkrétním stroji. Společnost LARICIO neznal a nikdy se nesetkal ani s panem D., ani s panem K.
127. Obdobně vypovídal i svědek J. S. Uvedl, že nakladač byl používán zejména pro terénní úpravy, budování provizorních a příjezdových cest a pro různé opravy. Nebyl zaměstnancem žalobkyně, ale jiné společnosti, která pracovala na strojích žalobkyně. Jeho činnost spočívala v obsluze stavebních strojů a pracovní úkoly mu zadával stavbyvedoucí. Potvrdil, že nakladač nesl označení New Holland, neuvedl však žádnou státní poznávací značku či jiný identifikační údaj. Ke stroji nebyly k dispozici žádné listiny, neboť by se podle něj na místě stavby ztratily. Nevěděl, komu nakladač patřil; pro výkon jeho práce nebyla tato informace podstatná. Na stavbě pracoval pouze s tímto nakladačem a více strojů k dispozici nebylo. Nikdy se nesetkal s panem D. ani panem K.
128. Svědek P. V. uvedl, že několikrát převážel tento nakladač na stavbu dálnice D11. Potvrdil rovněž práci v Kolíně a na dalších menších stavbách. Byl zaměstnán u žalobkyně a jeho pracovní náplní byla přeprava stavebních strojů. K přepravovanému nakladači neměl k dispozici žádnou dokumentaci. Při přepravě zpravidla zajišťoval sám nakládku i vykládku a byl proškolen v oblasti bezpečnosti práce. Jeho přímým nadřízeným byl J. M. Uvedl, že nakladač převážel opakovaně, avšak k němu nikdy neviděl žádné dokumenty. Podle jeho subjektivního názoru šlo o stroj novější výroby, přesné stáří však nedokázal uvést.
129. Svědek J. P. uvedl, že jako zaměstnanec žalobkyně byl pověřen vedením přidělených staveb a nesl odpovědnost za realizaci prací dle projektové dokumentace. Potvrdil, že žalobkyně používala nakladač New Holland typu EMH 8.6, který podle něj nebyl ve vlastnictví žalobkyně, neboť nebyl označen firemními znaky. Neuvedl však, kdo byl jeho vlastníkem, neboť pro výkon jeho funkce tato informace nebyla potřebná. Provozní evidence stroje nebyla vedena, stejně jako nebyla vedena evidence, z níž by bylo možné zjistit, kdy nakladač na jednotlivých stavbách pracoval či kdo jej který den obsluhoval. Svědek rovněž uvedl, že mu není známo, zda byly prováděny servisní prohlídky nebo pravidelná údržba, ani kdo hradil pohonné hmoty a případné pojištění stroje.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

130. Svědek T. N. potvrdil, že se předmětný nakladač na realizovaných stavbách používal. Uvedl, že tento nakladač nebyl ve vlastnictví žalobkyně, avšak neuvedl, kdo byl jeho vlastníkem. Na otázky správce daně, zda byla vedena provozní evidence stroje, zda existují záznamy o výrobním čísle či zda je možné dohledat konkrétní dny, kdy nakladač na stavbách pracoval, svědek odpovědět nedokázal. Rovněž neuvedl, zda byl nakladač pronajat od dodavatele LARICIO; tyto okolnosti mu nebyly známy.
131. Správce daně dále provedl šetření týkající se dodavatele LARICIO a zjistil, že tato společnost na adrese Krakovská 583/9, Nové Město, Praha 1, kde se nachází bytová jednotka, nevykonává žádnou ekonomickou činnost. Ve vztahu k prostorům v této nemovitosti bylo zjištěno, že LARICIO měla uzavřenu smlouvu o poskytování služeb spočívajících v umístění sídla, přičemž dle výpisu z obchodního rejstříku měla zapsán předmět podnikání „výroba, obchod a služby“ v rozsahu příloh č. 1–3 živnostenského zákona. Společnost však neměla registrovanou žádnou živnost ve smyslu živnostenského podnikání a správci daně ani nenahlásila provozovnu či adresu místa výkonu činnosti. Z výpisu z katastru nemovitostí dále vyplynulo, že společnost nebyla vlastníkem nemovitostí, v nichž by mohla svou činnost vykonávat.
132. Správce daně provedl také porovnání výpovědí předchozího a současného jednatele LARICIO a zjistil, že výpovědi pana K. a pana D. se rozcházejí, zejména pokud jde o předání administrativy a účetnictví společnosti. Pan D. uvedl, že veškeré dokumenty byly předány a předložil předávací protokol, zatímco současný jednatel uvedl, že mu nebyly předány žádné dokumenty. Šetřením správce daně bylo zjištěno, že společnost LARICIO nevykonávala žádnou aktivní ekonomickou činnost. Z výpisu bankovního účtu nebyly zjištěny úhrady za nájem nebytových prostor s výjimkou plateb za nájemné poskytovateli služby umístění sídla. Dále vyplynulo, že společnost nevykonávala ekonomickou činnost ani podle údajů České správy sociálního zabezpečení, neboť v prověřovaných obdobích neměla žádné zaměstnance. Nebyly nalezeny ani webové stránky, které by prezentovaly její podnikatelskou činnost.
133. Správce daně dále prověřil účetní závěrky uložené ve sbírce listin. Z rozvahy k 31. 12. 2017 zjistil, že LARICIO uvedla dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 0 Kč; stejný údaj byl vykázan i v letech 2018 a 2019. Pokud účetní závěrky odpovídají skutečnému účetnictví společnosti, lze podle správce daně dovodit, že LARICIO nepořídila nakladač New Holland ani v roce 2017, ani v roce 2018. Bylo zjištěno, že v roce 2019 pořídila dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 320 000 Kč, avšak nešlo o pořízení nakladače. Správce daně rovněž ověřoval tvrzení, že nakladač byl následně prodán společnosti KAUKA CZ, a dospěl k závěru, že jediným jednatelem a společníkem této společnosti byl Ing. M. D. V návaznosti na výpověď tohoto svědka správce daně provedl i další šetření týkající se tichého společníka I. K. U této osoby správce daně zjistil, že platnost jejího povoleného pobytu na území České republiky skončila ke dni 14. 8. 2000. Od tohoto data nedisponuje povolením k pobytu, nemá hlášenou adresu pobytu a na uvedené adrese nebyla zjištěna ani poštovní schránka. Tato zjištění nekorespondovala s údaji uvedenými v předávacím protokolu ze dne 18. 7. 2022, podle něhož se pan K. podílel na poskytování zápůjček společnosti v částce přibližně 5 000 000 Kč. Na bankovním účtu společnosti LARICIO však nebyly zjištěny žádné transakce, které by existenci takových zápůjček nasvědčovaly.
134. V projednávané věci žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila daňové doklady a další účetní listiny, jimiž v prvním kroku unesla své primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, tedy tvrdila přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

ekonomickou činnost, přičemž uvedla jako dodavatele společnost LARICIO. Správce daně však následně opatřil řadu důkazů, které významně znevěrohodňují tvrzení žalobkyně o totožnosti a roli deklarovaného dodavatele, a tím vyvolal konkrétní pochybnosti o naplnění hmotněprávních podmínek odpočtu (§ 72 a § 73 zákona o DPH), čímž se důkazní břemeno podle zákona přesunulo zpět na žalobkyni. Tento přístup k rozložení důkazního břemene odpovídá judikatuře ve věci *Kemwater*: odpočet je podmíněn prokázáním, že plnění skutečně poskytla osoba povinná k dani (plátce DPH); identita konkrétního dodavatele nemusí být vždy zjištěna, nicméně daňový subjekt musí prokázat, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani - ledaže by tyto údaje měl k dispozici sám správce daně.

135. Z provedeného dokazování plyne, že nakladač New Holland byl reálně používán na stavbách souvisejících s činností žalobkyně (výpovědi zaměstnanců žalobkyně to potvrzují). Tato skutečnost sama o sobě naplňuje pouze část hmotněprávní podmínky (existence plnění), nikoliv však podmínku, že plnění žalobkyně přijala od osoby povinné k dani. Podle *Kemwater* není nezbytné prokázat přesné jméno skutečného dodavatele, je však nezbytné prokázat, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani (plátcem), a to i z okolností (objem, povaha, cena plnění apod.). Toto důkazní břemeno tíží daňový subjekt.
136. V poměrech dané věci žalobkyně neprokázala, že deklarovaný dodavatel LARICIO plnění poskytl, ani že skutečný dodavatel, ať už jím byla LARICIO či jiná osoba, měl postavení plátce. Správce daně zjistil, že LARICIO nevykonávala aktivně ekonomickou činnost: v místě sídla (Krakovská 583/9, Praha 1) byl pouze smluvní „virtuální“ pronájem sídla bez provozní infrastruktury; společnost neměla zaměstnance ve sledovaných obdobích dle ČSSZ; nevlastnila majetek vhodný k výkonu činnosti, nebyly dohledány webové prezentace; a z bankovních výpisů nevyplývaly úhrady za nájem nebytových prostor či jiné typické provozní platby (nad rámec plateb za umístění sídla). Tyto skutečnosti racionálně oslabují tezi, že LARICIO mohla být reálným dodavatelem pronájmu stroje.
137. Současně se rozcházejí výpovědi osob spojených s LARICIO: jeden z jednatelů (D.) tvrdí úplné předání administrativy a účetnictví (předávací protokol), zatímco současný jednatel popírá, že by jakékoliv dokumenty převzal. Tyto rozpory zvyšují míru pochybností o věcném fungování dodavatele, o evidenci majetku (včetně nakladače) a o pravdivosti účetních tvrzení.
138. Další zjištění ze sbírky listin (rozvahy) uvádějí nulový dlouhodobý hmotný majetek v letech 2017–2019, resp. pouze 320 000 Kč pořízeného dlouhodobého hmotného majetku v roce 2019, přičemž nic nenasvědčuje tomu, že by šlo o pořízení nakladače. Tato data jsou v kolizi s tvrzením, že LARICIO měla nakladač ve vlastnictví a pronajímala jej žalobkyni, případně jej posléze prodala. LARICIO nepředložila průkazné důkazy (smlouvu o nájmu, inventární a odpisové karty, evidenci majetku) k překlenutí těchto rozporů.
139. Svědecké výpovědi z provozu (strojníci, přepravce, vedoucí staveb) sice konzistentně potvrzují faktický provoz stroje a jeho užití na konkrétních stavbách, ale neidentifikují dodavatele a neprokazují plátcovské postavení osoby, která plnění poskytla. Řada svědků uvedla, že neexistovala provozní evidence, nebyly vedeny předávací protokoly v podobě, která by zachycovala identifikační znaky stroje (SPZ, výrobní číslo), chyběly záznamy o pojištění, PHM, servisu a financování provozu. Takové výpovědi posilují závěr, že důkazní soubor žalobkyně nedosahuje standardu vyžadovaného *Kemwater* pro prokázání hmotněprávní podmínky odpočtu (postavení dodavatele jako osoby povinné k dani).

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

140. Významný je i závěr správce daně ohledně údajného tichého společníka I. K.: správce daně zjistil absenci platného povolení k pobytu na území ČR po 14. 8. 2000, nedohledal adresu pobytu ani poštovní schránku, a přitom na bankovních účtech LARICIO nenašel transakce, které by nasvědčovaly deklarovaným zápůjčkám ve výši cca 5 mil. Kč. Tyto disproporce dále oslabují věrohodnost tvrzení žalobkyně o personálním a finančním zázemí dodavatele, které by bylo typické pro plátce DPH poskytující nájem těžké techniky.
141. Rozsudek ve věci *Kemwater* stanovil, že právo na odpočet lze odepřít i bez prokazování účasti na podvodu, jestliže skutečný dodavatel nebyl identifikován a daňový subjekt nepodal důkaz, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, avšak pouze za podmínky, že správce daně nemá k dispozici údaje potřebné k ověření této hmotněprávní podmínky s ohledem na okolnosti případu a informace poskytnuté daňovým subjektem. Tento rámec převzal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208), který výslovně zdůraznil, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou plyne, že měl postavení plátce DPH, a že důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt.
142. Městský soud tedy shrnuje, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve dvou klíčových rovinách. Zaprvé neprokázala, že plnění poskytla LARICIO (neexistence průkazné smluvní dokumentace, evidence majetku, inventárních karet, pojištění, servisních záznamů a platebních toků odpovídajících provozu a nájmu stroje). Zadruhé neprokázala, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, a to ani prostřednictvím nepřímých důkazů (objem, povaha, cena, ekonomické zázemí dodavatelské entity). Naopak, zjištění správce daně ukazují na formální sídlo bez ekonomické aktivity, nulový či marginální hmotný majetek v účetních závěrkách, absenci zaměstnanců a nedoložené financování, což je s rolí plátce DPH v oboru pronájmu stavební techniky rozporné.
143. V tomto kontextu je namísto závěr, že ač bylo prokázáno faktické užití nakladače při činnosti žalobkyně (existence plnění), nebyla prokázána hmotněprávní podmínka odpočtu ve smyslu § 72 ZDPH, tj. poskytnutí plnění osobou povinnou k dani. *Kemwater* neumožňuje „nahradit“ tento nedostatek pouhou realitou plnění; vyžaduje, aby daňový subjekt - neprokáže-li totožnost dodavatele - prokázal alespoň plátcovské postavení skutečného dodavatele. To se v dané věci nestalo.
144. Správce daně oprávněně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která jej v intencích *Kemwater* neunesla. Byť se prokázalo užití nakladače při stavebních pracích žalobkyně, nebylo prokázáno, že plnění poskytla LARICIO, ani jiná konkrétní osoba povinná k dani; současně nebyly předloženy okolnostní důkazy, z nichž by s jistotou vyplývalo plátcovské postavení skutečného dodavatele. Za této důkazní situace hmotněprávní podmínky odpočtu DPH splněny nebyly a správce daně byl oprávněn odpočet odepřít.
145. O žalobních námitkách uvážil městský soud níže uvedeným způsobem.
146. Městský soud neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelným.
147. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu, *v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.*
148. Podle citovaného § 116 odst. 2 daňového řádu musí odvolací orgán v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádat všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nezákonnost nebo nesprávnost rozhodnutí správce daně prvního stupně. Jedná se o zákonný požadavek na

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

úplnost, přezkoumatelnost a transparentnost odvolacího rozhodnutí. Odvolací orgán se proto musí vypořádat se všemi tvrzenými skutečnostmi, argumenty a námitkami, a to konkrétním a racionálně přezkoumatelným způsobem. Nestačí pouze obecné či formální odkazy na to, že námitky nejsou důvodné; odvolací orgán musí explicitně uvést, jak jednotlivé argumenty odvolatele vyhodnotil a proč je považuje za liché, nedůvodné či irelevantní. Nepřezkoumatelné je rozhodnutí zejména tehdy, pokud některé námitky odvolatele zcela opomene, anebo je vypořádá jen povrchně bez vztahu ke konkrétním tvrzením. Takový nedostatek vede k porušení povinnosti řádného odůvodnění a zakládá důvod ke zrušení rozhodnutí ve správním soudnictví. Tento výklad potvrzuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 87/2018-38, který výslovně uvádí, že opomenutí vypořádat se s odvolacími námitkami způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

149. Správní soudy dlouhodobě judikují, že nevypořádání byť jediné námitky způsobuje vady řízení, které mají dopad na zákonnost rozhodnutí. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91, nelze pominout žádnou relevantní námitku, jinak je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
150. Žalobkyně v první žalobní námitce namítá, že žalovaný řádně nevypořádal její odvolací námitky, když se jimi podle jejího názoru zabýval pouze v bodech 34 až 47 napadeného rozhodnutí. Tato námitka však byla vznesena v natolik obecné rovině, že žalobkyně nekonkretizovala, která konkrétní odvolací námitka měla být opomenuta, a v čem má tvrzená nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívat. Městský soud je proto povinen hodnotit tuto námitku pouze v míře její obecnosti. Již z povahy žalobního bodu, jenž neuvádí jakýkoli specifický odkaz na opomenuté argumenty či konkrétní pasáže odvolacího rozhodnutí, vyplývá, že žalobkyně neunesla břemeno tvrzení k prokázání nepřezkoumatelnosti. Přezkum odůvodnění přitom neodhalil žádné vady, jež by mohly svědčit o opomenutí skutkové či právní námitky uplatněné v odvolacím řízení.
151. Z obsahu odvolání a jeho doplnění vyplývá, že žalobkyně zejména namítala nemožnost prokazovat skutečnosti, na nichž se nepodílela, a dále tvrdila, že absence evidence nakladače v účetnictví společnosti LARICIO nemůže být přičítána k její tíži. K těmto argumentům se žalovaný výslovně vyjádřil, když uvedl, že žalobkyně byla vyzvána k předložení důkazních prostředků, které by prokazovaly přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, což neučinila. Žalovaný dále vypořádal námitku týkající se principu proporcionality, když s odkazem na judikaturu Soudního dvora EU konstatoval, že pochybnosti o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele nebo jiného plátce DPH nebyly odstraněny. Vypořádány byly rovněž námitky vztahující se k unesení důkazního břemene, neboť žalovaný podrobně vysvětlil, že správce daně unesl své důkazní břemeno tím, že prokázal důvodné pochybnosti o tom, že deklarovaný dodavatel mohl být skutečným poskytovatelem plnění, což vedlo k přesunu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Městský soud proto uzavírá, že odvolací orgán se odvolacími námitkami žalobkyně v napadeném rozhodnutí zabýval a řádně je vypořádal. Skutečnost, že se žalobkyně s jeho závěry neztotožňuje, nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí ani nezákonnost jeho odůvodnění. Námitka je proto jako celek nedůvodná.
152. Žalobkyně v druhé žalobní námitce tvrdí, že unesla své důkazní břemeno k prokázání sporné hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, tj. prokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, zatímco správce daně ani žalovaný své důkazní břemeno neunesli. Soud takové tvrzení neshledal důvodným. Z ustálené judikatury správních soudů

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

plyne, že daňový subjekt nese primární důkazní břemeno k prokázání toho, že přijal zdanitelné plnění od osoby povinné k dani, a při vzniku důvodných pochybností správce daně přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt (viz již opakovaně zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208; rozsudek SDEU ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*). Žalovaný přezkoumatelným způsobem vysvětlil, že správce daně důvodné pochybnosti řádně prokázal, a městský soud se s tímto závěrem zcela ztotožňuje.

153. Ze zjištění ve spise plyne, že žalobkyně neprokázala, že plnění deklarované jako pronájem nakladače New Holland poskytla společnost LARICIO či jiný plátce DPH. Z provedené svědecké evidence vyplynulo pouze to, že nakladač byl žalobkyní fakticky užíván na stavbách, nikoliv však to, kdo jej poskytl ani zda skutečný poskytovatel měl postavení osoby povinné k dani. Z kontrolního šetření dále vyplynulo, že LARICIO nevykonávala v rozhodném období žádnou ekonomickou činnost, neměla zaměstnance, nevlastnila majetek odpovídající povaze deklarované činnosti, účetní závěrky neobsahovaly žádný dlouhodobý hmotný majetek odpovídající hodnotě nakladače a v bankovních výpisech nebyly dohledány transakce typické pro pořízení či provoz stavební techniky. Svědecké výpovědi osob jednajících za LARICIO byly vzájemně rozporné, zejména ohledně převzetí účetních dokladů a vedení administrativy. Tyto zásadní disproporce neodstranila žalobkyně žádnými důkazními návrhy, ač byla správci daně k tomu vyzvána.
154. Správce daně proto unesl své důkazní břemeno, když prokázal existenci důvodných a konkrétních pochybností o tom, že deklarovaný dodavatel mohl být skutečným poskytovatelem plnění. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobkyni, která však nepředložila žádné relevantní důkazní prostředky způsobící tyto pochybnosti vyvrátit. Žádný z důkazů založených ve spise neprokazuje, že nakladač dodala LARICIO, že tato společnost byla vlastníkem či nájemcem stroje, že měla postavení plátce DPH nebo že existoval jakýkoli dokumentovaný obchodní vztah mezi ní a žalobkyní. Zároveň žalobkyně nijak nedoložila, že skutečný dodavatel – i kdyby jím měla být jiná osoba – měl postavení osoby povinné k dani, jak vyžaduje judikatura *Kemwater*.
155. Na uvedeném závěru nic nemění ani tvrzení žalobkyně, že sporná zdanitelná plnění byla deklarována v kontrolních hlášeních. Kontrolní hlášení je zákonem konstruováno jako daňové tvrzení plátce, tedy jako jednostranné oznámení údajů, jejichž správnost a pravdivost nese daňový subjekt; kontrolní hlášení samo o sobě nedokládá faktickou realizaci plnění, ale pouze to, že plátce určité údaje vykázal. Zapsání dodavatele v kontrolním hlášení proto nemůže nahradit důkaz o tom, že plnění bylo skutečně poskytnuto deklarovanou osobou, natož že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. V tomto směru je třeba připomenout, že kontrolní hlášení postihuje toliko formální rovinu tvrzeného obchodu, zatímco správce daně i soud hodnotí rovinu hmotněprávní, tedy realitu transakce a skutečné naplnění podmínek nároku na odpočet.
156. Tento závěr odpovídá i judikatuře Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, konstatoval, že pouhá skutečnost, že plnění je uvedeno v kontrolním hlášení, neprokazuje jeho skutečné uskutečnění ani to, že jej poskytl deklarovaný dodavatel, a že je vždy na daňovém subjektu, aby předložil věrohodné důkazy o tom, kdo mu zdanitelné plnění poskytl a že šlo o osobu povinnou k dani. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že správce daně není povinen vycházet z údajů v kontrolním hlášení jako z údajů pravdivých, pokud existují okolnosti budící pochybnosti o reálnosti obchodů; v takovém případě postačí, prokáže-li důvodné pochybnosti, a důkazní břemeno se přesouvá

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

zpět na daňový subjekt (viz bod 45). Jak uvedl zdejší soud v rozsudku z 28. 5. 2025, č. j. 18 Af 8/2024 – 72, kontrolní hlášení lze vnímat jako dílčí přesvědčivý důkazní prostředek pouze za situace, v níž průběh obchodování prokazují také jiné důkazní prostředky (oddíl III. A. 6 rozsudku), (obdobně rozsudek NSS z 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023 – 37).

157. Na závěrech o neunesení důkazního břemene žalobkyní nemůže nic změnit ani svědecká výpověď pana D., kterou žalobkyně v průběhu řízení akcentovala. Soud konstatuje, že tato výpověď je sama o sobě neúplná, rozporná a nekoresponduje se zjištěními z ostatních provedených důkazů, a proto ji nelze považovat za způsobilou k prokázání daňových tvrzení žalobkyně.
158. Svědek D. neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, jež by doložily existenci smluvního vztahu mezi žalobkyní a společností LARICIO ohledně pronájmu sporného nakladače. Jeho výpověď postrádá jakékoliv dokumentační podklady, a to zejména smlouvu o nájmu, předávací či technické protokoly, evidenci majetku, pojištění či platební toky, které by byly v běžném obchodním styku při pronájmu stavební techniky obvyklé. Svědek opakovaně uvedl, že si nepamätuje, zda byla jakákoliv smluvní dokumentace uzavřena, odkázal na neurčité „dřívější období“ a neuvedl nic, co by mohlo být považováno za konkrétní nebo ověřitelné.
159. Jeho výpověď je navíc v přímém rozporu s výsledky provedeného šetření správce daně, podle nichž společnost LARICIO nevykonávala v rozhodném období žádnou ekonomickou činnost, nevlastnila žádný dlouhodobý hmotný majetek odpovídající nakladači, neměla zaměstnance a nebyla vlastníkem nemovitostí ani provozních prostor, kde by mohla svou činnost reálně vykonávat. Tyto skutečnosti činí údajné poskytnutí stavební techniky ze strany LARICIO věcně i ekonomicky nepravděpodobným. Soud současně podotýká, že svědecké tvrzení o následném prodeji nakladače společnosti KAUKA CZ nebylo doloženo žádnou listinou a že neexistují žádné účetní stopy o takové transakci.
160. Výpověď ing. D. neobstojí ani ve vztahu k ostatním svědeckým výpovědím osob, které stroj obsluhovaly nebo jej převážely. Tito svědci shodně uvedli, že neměli k dispozici žádné dokumenty k nakladači, nevěděli, komu stroj patří, a nikdo z nich neuvedl LARICIO jako vlastníka či pronajímatele. Z těchto výpovědí je zřejmé, že provozní režim nakladače odpovídal realitě běžné stavební činnosti žalobkyně, nikoliv standardnímu nájmu stroje od profesionálního poskytovatele stavební techniky.
161. Za této důkazní situace soud uzavírá, že výpověď svědka D. je izolovaná, rozporná a zjevně nepostačující k prokázání skutečností, které by šly k dobru žalobkyně, zejména k prokázání, že plnění bylo přijato od deklarovaného dodavatele či jiné osoby povinné k dani. Výpověď nevytváří ani minimální základ pro závěr o reálném uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak jej žalobkyně deklarovala. V konfrontaci s ostatními důkazy postrádá přesvědčivost a nemůže obstát jako jediný podklad pro uznání nároku na odpočet.
162. Za dané důkazní situace nelze dospět k závěru, že by žalobkyně unesla břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Naproti tomu je zřejmé, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, důkladně zjistil skutečný stav věci a své pochybnosti řádně odůvodnil. Argumentace žalobkyně nevyvrací žádný ze závěrů daňových orgánů a v žádném směru neprokazuje, že plnění poskytla osoba povinná k dani. Druhá žalobní námitka je proto jako celek nedůvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

163. Žalobkyně v třetí žalobní námitce uvádí, že správce daně po ní požadoval prokazování skutečností, na nichž se nepodílela, a že po ní tudíž neoprávněně vyžadoval důkazy, které nebyla schopna obstarat. Tuto námitku soud neshledal důvodnou. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt primární důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí ve svém daňovém tvrzení, tedy zejména ohledně toho, že přijal zdanitelné plnění od osoby povinné k dani a že byly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. V oblasti DPH je současně ustáleno, že daňový subjekt musí být schopen prokázat nejen to, že plnění fakticky přijal, ale také to, že mu jej poskytla osoba v postavení plátce DPH - tedy že plnění mělo reálný a daňově relevantní základ.
164. Správce daně po žalobkyni nepožadoval prokazování skutečností, které by ležely mimo její sféru vlivu či mimo rámec jejich zákonných povinností. Žalobkyně byla vyzvána toliko k předložení takových důkazních prostředků, jimiž mohla doložit své vlastní daňové tvrzení - tj. prokázat, že zdanitelné plnění přijala od deklarovaného dodavatele, případně že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Požadavek na předložení smluv, předávacích protokolů, technické evidence stroje, účetních či jiných obchodních dokladů není požadavkem na prokazování cizích interních záležitostí dodavatele, nýbrž běžným a přirozeným požadavkem kladeným na každého odběratele, který tvrdí, že plnění přijal a že mu vznikl nárok na odpočet DPH. Pokud žalobkyně tyto důkazy neměla k dispozici, nejedná se o situaci, v níž by správce daně překročil meze zákonného rámce dokazování; jedná se o důsledek toho, že žalobkyně svou povinnost nést a unést důkazní břemeno nesplnila.
165. Správce daně tedy nepožadoval, aby žalobkyně prokazovala, jakým způsobem dodavatel vedl své účetnictví, zda měl zaměstnance nebo zda plnil své daňové povinnosti. Tyto skutečnosti žalobkyně skutečně prokazovat nemusela, a správce daně to po ní také nepožadoval. Správce daně pouze posuzoval tyto okolnosti jako důkazní prostředky ve smyslu § 8 daňového řádu k ověření věrohodnosti daňového tvrzení žalobkyně. Zjištění o tom, že deklarovaný dodavatel nevykonával žádnou ekonomickou činnost, nevlastnil dlouhodobý hmotný majetek, neměl zaměstnance a jeho účetnictví neobsahovalo evidenci sporného nakladače, byla výsledkem vlastního šetření správce daně, nikoliv výsledkem povinností uložených žalobkyni. Tyto skutečnosti se staly pouze podkladem pro závěr správce daně o existenci důvodných pochybností, které vedly k přesunu důkazního břemene zpět na žalobkyni.
166. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno nikoliv proto, že by byla vyzývána k prokázání cizích skutečností, nýbrž proto, že nepředložila žádné důkazy, které by věrohodně doložily její vlastní tvrzení o původu a poskytovateli plnění. Správce daně postupoval v mezích zákona a nevzněl vůči žalobkyni žádné nepřiměřené ani nezákonné požadavky. Třetí žalobní námitka je proto jako celek nedůvodná.
167. Žalobkyně v poslední žalobní námitce uvádí, že postup správce daně porušil zásadu daňové neutrality, neboť na ni byla přenesena „daňová ztráta“ způsobená tím, že deklarovaný dodavatel údajně nesplnil své daňové povinnosti. Tuto námitku soud neshledal důvodnou. Princip daňové neutrality, vyplývající z čl. 1 a čl. 168 směrnice 2006/112/ES, chrání daňový subjekt pouze v situacích, kdy hmotněprávní podmínky nároku na odpočet byly splněny, nikoliv však tehdy, kdy existence nebo rozsah zdanitelného plnění nebyly prokázány. Neutralita DPH neznámá, že odběrateli vzniká nárok na odpočet vždy a za všech okolností, nýbrž pouze tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že přijal plnění od osoby povinné

k dani, a že toto plnění skutečně bylo uskutečněno. V projednávané věci však žalobkyně neunesla důkazní břemeno ani k první z těchto podmínek.

168. Správce daně založil své pochybnosti na konkrétních skutkových zjištěních, z nichž vyplynulo, že deklarovaný dodavatel LARICIO nevykonával žádnou ekonomickou činnost, nevlastnil žádný dlouhodobý hmotný majetek, neměl zaměstnance a jeho účetnictví neobsahovalo žádné záznamy o existenci či provozu sporného nakladače. Žalobkyně nepředložila žádný důkaz, který by vyvrátil pochybnosti o tom, že plnění nebylo poskytnuto deklarovanou společností ani jinou osobou povinnou k dani. Jakmile správce daně unesl své důkazní břemeno spočívající v prokázání důvodných pochybností, byl přesun důkazního břemene na žalobkyni plně v souladu s § 92 odst. 5 daňového řádu. Žalobkyně však nepředložila žádné důkazní prostředky, které by existenci plnění a jeho poskytnutí plátcem DPH prokázaly. Neutralita systému DPH nemůže založit nárok na odpočet v situaci, kdy daňový subjekt neprokázal hmotněprávní podmínky jeho vzniku.
169. Soud rovněž připomíná, že zásada neutrality se neuplatní v situacích, kdy není prokázáno, že ke zdanitelnému plnění došlo, případně není zjištěno, že bylo poskytnuto osobou povinnou k dani. Soudní dvůr Evropské unie opakovaně judikoval, že daňové orgány mohou odeprít nárok na odpočet i bez prokazování účasti subjektu na podvodu, pokud není identifikován skutečný dodavatel a daňový subjekt neprokáže, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Odepření nároku je za takových okolností konformní se směrnicí, neboť nejedná se o sankci, nýbrž o důsledek neunesení důkazního břemene v rámci plátcí ukládaných povinností. V projednávané věci byly pochybnosti o deklarovaném dodavateli tak závažné a důkazní aktivita žalobkyně tak nedostatečná, že aplikace zásady neutrality nepřichází v úvahu.
170. Soud proto uzavírá, že žalobkyně se nemůže dovolávat porušení principu neutrality, neboť tento princip chrání pouze situace, kdy plnění bylo uskutečněno osobou povinnou k dani a kdy je existence plnění prokázána; žádná z těchto podmínek však v dané věci splněna nebyla. Poslední žalobní námitka je proto nedůvodná.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

171. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobkyně zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobkyní nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
172. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Praha 11. února 2026

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.