



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Lenky Bursíkové a soudců Josefa Straky a Karla Ulíka ve věci

žalobce: **Safe-life s. r. o.**
sídlem Úzká 108, Skřivany, 282 01 Příšimasy
zastoupený daňovým poradcem SolveBros Tax s. r. o.
sídlem Školská 1478/14, Nové Město, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2024, č. j. 25699/24/5300-22441-709739,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Soud se v této věci zabýval otázkou, zda žalobce unesl důkazní břemeno stran faktického uskutečnění zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů z hlediska podmínek pro

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. R.

uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“).

II. Dosavadní vývoj věci

Průběh řízení před správcem daně

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) zahájil dne 7. 9. 2020 u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období únor až květen a červenec až prosinec roku 2019.
2. V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda byla zdanitelná plnění, z nichž žalobce dovozoval svůj nárok na odpočet DPH, skutečně poskytnuta subjekty uvedenými na předložených daňových dokladech. Pro nyní posuzovanou věc jsou podstatné pouze obchodní případy týkající se subjektů MAGNUM-NORD s. r. o. (dále „MAGNUM-NORD“), Adriatic trip s. r. o. (dále „Adriatic trip“), BIOTRA, s. r. o. (dále „BIOTRA“) a Auto Tesárek s. r. o. (dále „Auto Tesárek“), které byly uváděny jako dodavatelé na několika fakturách předložených žalobcem.
3. Ve vztahu k faktuře č. 19170015 vystavené společností **BIOTRA** a k faktuře č. 19170056 vystavené společností **Auto Tesárek** žalobce tvrdil, že se týkaly plnění spočívajících v dodání motorových vozidel, která měl využívat k uskutečňování své vlastní ekonomické činnosti. Společnost BIOTRA mu měla dodat nový osobní automobil Mercedes-Benz CLS 450 4M, reg. zn. X (dále „nový mercedes“), zatímco společnost Auto Tesárek mu měla dodat použitý osobní automobil Mercedes-Benz CLA 220 CDI, reg. zn. X (dále „ojetý mercedes“). Správce daně sice uznal, že nový i ojetý mercedes byly skutečně pořízeny od deklarovaných dodavatelů, zároveň mu však vznikly pochybnosti, zda byly skutečně využívány k uskutečňování žalobcovy ekonomické činnosti. Z výpisu registru motorových vozidel totiž zjistil, že žalobce je evidován jako vlastník sedmi vozidel, z toho pěti značky Mercedes-Benz. Zároveň však žalobce zaměstnával jedinou zaměstnankyni na zkrácený úvazek, a kromě ní a svého jednatele už neměl žádné další zaměstnance, který by mohl takový počet vozidel využívat. Navíc ani z ničeho nešlo dovodit, proč by ze všech vozidel vlastněných žalobcem měly být využívány zrovna nový a ojetý mercedes. Žalobce sice k oběma vozidlům předložil knihy jízd, nicméně údaje o počtu ujetých kilometrů zaznamenané v těchto knihách nekorespondovaly se stavy tachometrů, které správce daně souběžně ověřil ze záznamů o technických prohlídkách nového i ojetého mercedesu. Správce daně proto uzavřel, že pochybnosti týkající se použití těchto vozidel k uskutečňování ekonomické činnosti nebyly odstraněny.
4. Ve vztahu k faktuře č. 19170310 vystavené společností **Adriatic trip** žalobce tvrdil, že se mělo jednat o plnění za zprostředkování služeb. Na dotaz správce daně, co mělo být předmětem tvrzeného zprostředkování služeb, žalobce uvedl, že se mělo jednat o „oddělování odpadu od jiného, například úklid apod.“ Správce daně poukázal na skutečnost, že společnost Adriatic trip má stejného jednatele jako žalobce, a sice pana Josefa Procházku. K tomu žalobce uvedl, že zprostředkovatelské služby byly sjednány tak, že jeho jednatel Josef Procházka, který současně působil i jako jednatel společnosti Adriatic trip, oslovil právě z pozice jednatele společnosti Adriatic trip společnost ANAFRA s. r. o. (dále jen „ANAFRA“), jež poptávala likvidaci poškozených plastových van a nádrží. Josef Procházka následně tuto zakázku předal k realizaci žalobci, přičemž měl za to, že je namístě, aby společnost Adriatic trip vystavila žalobci fakturu za zprostředkování této obchodní

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. R.

příležitosti. Správce daně nicméně shledal, že nemá k dispozici nic, z čeho by bylo možno zjistit hodnotu zakázky za zprostředkování, jež by odpovídala vyfakturované částce. Zároveň zjistil, že společnost Adriatic trip nemá žádné webové stránky, žádné veřejné recenze, a ani z žádných veřejných zdrojů nebyl schopen ověřit, že by někdy zadávala poptávky na likvidaci plastových van. Proto shledal, že jde o plnění v nestandardní situaci, kdy jednatel žalobce působí jako člen statutárního orgánu více společností, mezi kterými dochází ke vzájemné fakturaci za neurčitý předmět plnění. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění proto neměl za prokázané.

5. Ve vztahu k fakturám č. 19170033, 19170073, 19170092, 19170150, 19170186, 19170221, 19170273, 19170313, 19170336, 19170374 a 19170422 vystavenými společností **MAGNUM-NORD** žalobce tvrdil, že mu tato společnost měla zprostředkovávat odběratele pro prodej tříděného odpadu. Správce daně proto oslovil společnosti, které žalobce označil za odběratele (Plastic One a. s., PURUM s. r. o., Ekoselect a. s., Acerchemie s. r. o.) s žádostí o potvrzení případné spolupráce. Společnost Plastic One a. s. však ani na opakované výzvy nereagovala. Společnosti PURUM s. r. o. a Ekoselect a. s. potvrdily obchodní vztahy se žalobcem, avšak nebylo jim nic známo o existenci ani činnosti zprostředkovatele MAGNUM-NORD. Společnost Acerchemie s. r. o. potvrdila, že měla se společností MAGNUM-NORD uzavřenu smlouvu o poskytování služeb, současně však vyloučila, že by od žalobce něco odebírala, neboť žalobce byl naopak jejím odběratelem a nikoli dodavatelem. Správce daně rovněž vyslechl Ing. Roberta Antoše, jednatele společnosti MAGNUM-NORD, který ve své svědecké výpovědi potvrdil, že se zabývá zprostředkováním obchodů s odpady, ale současně uvedl, že tuto činnost nevykonával výlučně pro MAGNUM-NORD, ale působil i jako zástupce či obchodní ředitel dalších společností. Správce daně proto dospěl k závěru, že tato výpověď neprokazuje, že by MAGNUM-NORD v rozhodném období právě pro žalobce zprostředkovávala odběratele pro prodej odpadu.
6. Výše uvedená zjištění správce daně shrnul ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 12. 2022, č. j. 4962325/22/2111-60562-208974 (dále „zpráva o daňové kontrole“).
7. Na základě kontrolních zjištění správce daně dne 11. 1. 2023 vydal:
 - dodatečný platební výměr č. j. 47975/23/2107-50523-108517, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2019 ve výši 75 657 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 15 132 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 48690/23/2107-50523-108517, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2019 ve výši 4 439 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 888 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 48701/23/2107-50523-108517, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2019 ve výši 6 619 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 324 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 48728/23/2107-50523-108517, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2019 ve výši 5 695 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1 139 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 48764/23/2107-50523-108517, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2019 ve výši 7 052 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1 411 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. R.

- dodatečný platební výměr č. j. 48792/23/2107-50523-108517, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2019 ve výši 122 046 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 24 410 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 48809/23/2107-50523-108517, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2019 ve výši 18 974 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 3 795 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 48824/23/2107-50523-108517, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2019 ve výši 72 470 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 14 494 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 48858/23/2107-50523-108517, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2019 ve výši 7 573 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1 515 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 11. 1. 2023, č. j. 48904/23/2107-50523-108517, jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2019 ve výši 398 603 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 79 721 Kč.

(dále souhrnně „platební výměry“).

Řízení před žalovaným

8. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání.
9. Ve vztahu k pochybnostem ohledně plnění od BIOTRA a Auto Tesárek žalobce nesouhlasil se závěrem správcem daně, že by nový a ojetý mercedes nevyužil ke své ekonomické činnosti ani zčásti. Navrhl doplnit dokazování svědeckou výpovědí Mgr. Václava Košnara, advokátního koncipienta (*dnes již advokáta – pozn. soudu*) z advokátní kanceláře Brož, Sedlatý s. r. o., jejichž služeb měl využívat. Dle jeho názoru měla být odepřena pouze jedna pětina nároku ve smyslu § 78 zákona o DPH, a nikoliv celý nárok.
10. Ve vztahu k pochybnostem ohledně plnění od Adriatic trip připustil, že mezi ním a touto společností správně nikdy neměla proběhnout fakturace. Společně však přiznali a odvedli veškeré daňové povinnosti a vystavili též opravný daňový doklad. Z tohoto důvodu mu neměl být nárok na odpočet odepřen, v opačném případě dochází k narušení daňové neutrality.
11. Ve vztahu k pochybnostem ohledně plnění od MAGNUM-NORD namítal, že nebylo vyhověno jeho důkaznímu návrhu whatsappovou komunikací mezi žalobcem a Ing. Robertem Antošem, jednatelem MAGNUM-NORD. Dále namítal, že se nemohl zúčastnit výsledku pana Ing. Roberta Antoše před správcem daně a žádal jeho opětovné provedení. Dále zdůraznil, že v odpovědi od PURUM s. r. o. byl Ing. Robert Antoš identifikován jako kontaktní osoba, se kterou byly sjednávány obchody. Konečně připomněl, že MAGNUM-NORD vykázala uskutečnění plnění vůči žalobci ve svém kontrolním hlášení.
12. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení pověřil správce daně doplněním dokazování. V rámci doplněného dokazování bylo vyslechnuto několik svědků, pro nyní posuzovanou věc je podstatný nově doplněný výslech svědka Mgr. Václava Košnara a zopakovaný výslech svědka Ing. Roberta Antoše. Dále bylo dokazování doplněno o řadu listin, z nichž pro nyní

posuzovanou věc jsou podstatné odpovědi společností Adriatic trip a ANAFRA na dodatečnou výzvu.

Napadené rozhodnutí

13. Rozhodnutím ze dne 20. 8. 2024, č. j. 25699/24/5300-22441-709739 (dále „napadené rozhodnutí“), žalovaný ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 11. 1. 2023, č. j. 48792/23/2107-50523-108517, změnil výši doměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 tak, že ji snížil ze 122 046 Kč na 5 874 Kč. Současně snížil i související penále z částky 24 410 Kč na 1 175 Kč. Dále změnil dodatečný platební výměr ze dne 11. 1. 2023, č. j. 48904/23/2107-50523-108517, týkající se zdaňovacího období prosinec 2019, a to formální úpravou jednotlivých položek výpočtu. Ve zbytku však platební výměry potvrdil a ztotožnil se se skutkovými i právními závěry správce daně.
14. Ve vztahu k případům BIOTRA a Auto Tesárek žalovaný zopakoval zjištění správce daně ohledně nového i ojetého mercedesu, zejména zdůraznil nesoulad mezi údaji v knize jízd a záznamy o technických stavech těchto vozidel. Pochyby ohledně užívání nového či ojetého mercedesu k uskutečňování ekonomické činnosti dle žalovaného nerozptýlila ani svědecká výpověď Mgr. Václava Košnara provedená v odvolacím řízení. Tento svědek sice potvrdil pravidelné schůzky s jednatelem žalobce, dokonce i to, že na ně jezdil mercedesem, avšak nepamatoval si přesně typ ani registrační značku. Žalovaný přitom v knihách jízd nedohledal žádnou jízdu uskutečňovanou do advokátní kanceláře Brož, Sedlatý. Nedohledal je ani v kontrolních hlášeních. Žalovaný proto stále považoval za neprokázané, že by žalobce užíval nový či ojetý mercedes k uskutečňování ekonomické činnosti. Jelikož nebylo prokázáno užívání k ekonomické činnosti, nebylo namístě aplikovat žalobcem navrhovaný postup dle § 78 či § 78a zákona o DPH, které se týkají postupu při úpravě uplatněného odpočtu daně v důsledku změny účelu užití, což však není tento případ.
15. Ve vztahu k Adriatic trip žalovaný připomněl, že obstaral její dodatečnou odpověď, ze které vyplynulo, že z důvodu mylné fakturace vystavila žalobci opravný daňový doklad. K tomu žalovaný předně připomněl, že opravný doklad se vystavuje v případech, kdy dojde k úplnému nebo částečnému zrušení dodávky, nebo při snížení ceny zboží nebo služby ze vzniku daňové povinnosti, nicméně z odpovědi Adriatic trip vůbec není zřejmé, čeho se měla zmiňovaná mylná fakturace týkat. Zároveň z odpovědi Adriatic trip vůbec nevyplynulo, že by prováděla činnost na základě poptávky od společnosti ANAFRA. Dle žalovaného tudíž přetrvávaly pochybnosti zjištěné správcem daně.
16. Ve vztahu k případu MAGNUM-NORD žalovaný doplnil, že snímky z komunikace přes aplikaci WhatsApp sice zachycují obchodní komunikaci Ing. Roberta Antoše, avšak vůbec z ní není možné určit, zda komunikoval skutečně jako jednatel MAGNUM-NORD, ani zda komunikoval s žalobcem. V té souvislosti připomněl zjištění správce daně, že Ing. Robert Antoš působil ve více společnostech. Ve zbytku zopakoval závěry správce daně, s nimiž se ztotožnil.
17. Proti napadenému rozhodnutí žalobce brojí žalobou podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), přičemž se domáhá jeho zrušení s výjimkou části výroku II., kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 11. 1. 2023, č. j. 48792/23/2107-50523-108517.

III. Obsah podání účastníků

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. R.

Žaloba

18. Žalobce nesouhlasí se závěrem daňových orgánů, že v případě dodání nového mercedesu od **BIOTRA** a ojetého mercedesu od **Auto Tesárek** neprokázal jejich užívání k ekonomické činnosti. Připomíná, že za zdaňovací období od ledna 2020 do prosince 2023 správce daně nezpochybňoval výhradní využívání obou vozidel pro ekonomickou činnost, zpochybňoval pouze období roku 2019. Žalobce přitom v průběhu daňové kontroly netvrdil, že by nový a ojetý mercedes byly v roce 2019 výhradně a ze 100 % využívány pro ekonomickou činnost. Jeho argumentace byla naopak založena na tom, že obě vozidla byla pro ekonomickou činnost využívána alespoň částečně, konkrétně při cestách na jednání s advokáty Advokátní kanceláře Brož, Sedlatý s. r. o. K tomu poukazuje na obsah svědecké výpovědi Mgr. Václava Košnara, jenž v této kanceláři působil. Byly proto splněny podmínky pro přiznání odpočtu DPH s případnou korekcí v režimu úpravy odpočtu podle § 78 a násl. zákona o DPH. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 25. 4. 2024, č. j. 3 Afs 318/2022-68, zejména na odst. 33 a 36. Podle žalobce proto žalovaný nesprávně posoudil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH v souvislosti s pořízením obou vozidel. I pokud by obě vozidla nebyla v roce 2019 využívána pro ekonomickou činnost, mohla podle žalobce případná korekce činit nejvýše jednu pětinu původně uplatněného odpočtu, odpovídající částce 79 148 Kč. Žalovaný mu však odepřel nárok na odpočet v plné výši.
19. Žalobce dále zpochybňuje závěr daňových orgánů o neunesení důkazního břemene ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění od **Adriatic trip**. Připomíná, že v roce 2022 provedla společnost GNOTH CONSULTING, s. r. o., kontrolu jeho účetnictví a přezkoumala fakturu

č. 19170310 vystavenou od Adriatic trip. Touto kontrolou bylo zjištěno, že fakturace mezi žalobcem a Adriatic trip neměla nikdy proběhnout, protože zdanitelné plnění poskytla Adriatic trip jinému subjektu. Adriatic trip proto vystavila žalobci opravný daňový doklad (dobropis), nicméně v té době u žalobce již probíhala daňová kontrola vztahující se k danému zdaňovacímu období, proto žalobce nemohl podat dodatečné daňové přiznání. Podle žalobce však byla daň na straně společnosti Adriatic trip i na jeho straně řádně přiznána a odvedena, takže byl zachován princip daňové neutrality. Připouští sice, že oprava nebyla provedena procesně správným způsobem, má však za to, že důsledkem napadeného rozhodnutí je faktické dvojí zdanění téhož plnění, neboť DPH byla odvedena jak na základě opravného daňového dokladu, tak následně prostřednictvím dodatečného platebního výměru. Takový výsledek podle něj odporuje principu daňové neutrality DPH.

20. Nejobsáhlejší žalobní námitky směřují proti pochybnostem daňových orgánů o faktickém poskytnutí plnění od **MAGNUM-NORD**, v nichž lze nalézt čtyři argumentační okruhy:
21. Za prvé žalobce vytýká žalovanému, že mu klade k tíži nezajištění podkladů týkajících se rozsahu činnosti jeho obchodního partnera. V napadeném rozhodnutí se totiž uvádí, že žalobce byl povinen prokázat, že činnost spočívající v zajišťování odběratelů pro něj uskutečnila právě společnost MAGNUM-NORD, a nikoliv její jednatel Ing. Robert Antoš. Ten totiž podle zjištění daňových orgánů oslovoval potenciální odběratele nejen jménem společnosti MAGNUM-NORD, ale i jménem jiných obchodních společností. Žalovaný tak v podstatě uzavřel, že je ve vlastním zájmu žalobce, aby již v průběhu zprostředkování dbal na svou budoucí důkazní povinnost. S tím však žalobce nesouhlasí, neboť účelem podnikatelské činnosti není vytvářet dokumentaci pro případné budoucí daňové řízení, k čemuž poukazuje na závěry rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, odst. 26. Dle názoru žalobce je přístup žalovaného příliš formalistický a nezohledňující realitu obchodních vztahů. Jeho požadavek na ověření, zda Ing. Robert Antoš vystupoval vůči potenciálním odběratelům, vybočuje z mezí soukromoprávních jednání i mezí oprávnění orgánů veřejné moci.
22. Za druhé namítá, že žalovaný nesprávně spojuje otázku faktického uskutečnění obchodní činnosti s požadavkem na prokázání oprávnění jednat za konkrétní právnickou osobu. Připomíná, že žalovaný nerozporoval, že Ing. Robert Antoš pro žalobce zajišťoval obchody s recyklovaným odpadem, ale zpochybnil pouze to, zda Ing. Robert Antoš při dané činnosti skutečně jednal jménem společnosti MAGNUM-NORD. Žalobce má však za to, že pokud se deklarované plnění fakticky uskutečnilo, nemůže k odepření nároku na odpočet DPH postačovat samotná skutečnost, že se nepodařilo jednoznačně propojit jednání Ing. Roberta Antoše s konkrétní obchodní společností. Proto se na daný případ měly aplikovat závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a navazující rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS (dále „rozsudek NSS *Kemwater*“).
23. Za třetí žalobce namítá, že požadavky žalovaného na prokázání spolupráce mezi žalobcem a MAGNUM-NORD jsou nepřiměřeně přísné. Má za to, že daňové orgány požadují absolutní jistotu, a nikoli jen dostatečnou míru pravděpodobnosti, jak v souvislosti s unesením důkazní povinnosti daňového subjektu vyložil rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37. V daném případě přitom žalobce předkládal svou komunikaci s Ing. Robertem Antošem přes WhatsApp, kterou žalovaný považoval za nedostatečnou,

ačkoliv s ohledem na technologický vývoj a rychlost dané formy komunikace šlo o nástroj odpovídající potřebám současné doby. Navíc i sám Ing. Robert Antoš ve svých svědeckých výpovědích potvrdil spolupráci s žalobcem, avšak žalovaný přesto uzavřel, že z výpovědi není zřejmé, za jaké společnosti zmiňovaný jednatel při zprostředkovávání obchodů vystupoval. Žalobce však připomíná, že obsahem smlouvy uzavřené se společností MAGNUM-NORD byl závazek zajistit pro něj odběratele, přičemž z pohledu žalobce nebylo podstatné, jakým způsobem MAGNUM-NORD, respektive osoby jednající jejím jménem, tyto odběratele oslovovaly. Podstatné podle něj bylo pouze to, zda byl sjednaný výsledek, tedy zajištění odběratelů, skutečně dosažen. Žalobce proto nerozumí tomu, proč by jej mělo zajímat, z jaké e-mailové adresy Ing. Robert Antoš oslovoval potenciální odběratele, neboť jej nezajímalo, jakým způsobem jmenovaný hodlal splnit závazek ze smlouvy. Požadavek žalovaného, aby si žalobce ověřoval, zda Ing. Robert Antoš vystupoval vůči potenciálním odběratelům explicitně za společnost MAGNUM-NORD, nemá vůbec oporu v právním řádu. Ze strany žalovaného se jedná o přepjatý formalismus nezohledňující realitu obchodních vztahů. Žalobci totiž nepřísluší hodnotit, zda měl Ing. Robert Antoš uzavírat smlouvu jako fyzická osoba, v zastoupení MAGNUM-NORD nebo jakéhokoliv třetího subjektu. Naopak v obchodních vztazích je běžné, že fyzické osoby podnikají přes společnosti s ručením omezeným, jejichž jsou jednatelem i společníky, přičemž nevědomost oslovovaných odběratelů v tomto směru nemůže mít vliv na nárok žalobce na odpočet DPH. Navíc i kdyby Ing. Robert Antoš porušil nějaké pracovněprávní či jiné povinnosti z titulu jednatele či ředitele jiné obchodní společnosti, nijak by to nesouviselo s faktickým uskutečněním zdanitelného plnění ze strany MAGNUM-NORD.

24. Konečně za čtvrté žalobce namítá, že žalovaný nepřisoudil žádnou váhu tomu, že MAGNUM-NORD vykazovala plnění uskutečněná pro žalobce i v kontrolním hlášení za období, jemuž odpovídala podaná přiznání k DPH. K významu kontrolního hlášení jako podstatného důkazu žalobce poukazuje na závěry rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37.

Vyjádření žalovaného

25. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí.
26. Připomíná, že proti závěru o neprokázání ekonomické využitelnosti vozidel dodaných od BIOTRA a Auto Tesárek žalobce již v odvolacím řízení uplatňoval totožnou argumentaci jako nyní v žalobě. Žalovaný je přesvědčen, že tuto argumentaci dostatečně vypořádal. S odkazem na příslušné části odůvodnění napadeného rozhodnutí připomíná, že žalobce neprokázal, že by nový či ojetý mercedes používal pro uskutečnění své ekonomické činnosti v rozsahu odůvodňujícím uplatnění nároku na odpočet daně. Předložil dvě knihy jízd, které vykazovaly rozpory a neúplnosti, a proto je nebylo možné považovat za věrohodný důkazní prostředek prokazující způsob využití vozidla.
27. Pokud jde o daňový doklad vystavený společností Adriatic trip, žalovaný připomíná, že podle tvrzení žalobce se mělo jednat o plnění spočívající ve zprostředkování likvidace plastových van a nádrží pro společnost ANAFRA. Společnost Adriatic trip však nedisponuje oprávněním k nakládání s odpady a současně je personálně propojena se žalobcem prostřednictvím osoby Josefa Procházky, který v obou společnostech působil jako jednatel a společník. Sama společnost Adriatic trip navíc existenci deklarovaného plnění potvrdila až s výrazným časovým odstupem a následně vystavila opravný daňový doklad, v němž důvod

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. R.

opravy označila pouze neurčitým údajem „*mylná fakturace*“, aniž by blíže vysvětlila, v čem mělo původní pochybení spočívat. Naproti tomu společnost ANAFRA v průběhu odvolacího řízení potvrdila uskutečnění předmětného plnění prostřednictvím daňového dokladu vystaveného žalobcem a současně nepotvrdila žádnou komunikaci se společností Adriatic trip. S ohledem na uvedené okolnosti podle žalovaného přetrvává důvodná pochybnost o tom, zda se deklarované plnění od společnosti Adriatic trip vůbec uskutečnilo. Pokud se však žádné plnění neuskutečnilo, není dán právní důvod pro vystavení daňového dokladu, a tedy ani pro vznik nároku na odpočet DPH. Je-li nárok na odpočet uplatňován na základě fiktivního plnění, nelze tento nedostatek zhojit tím, že dodavatel následně daň přizná a uhradí, jak se mylně domnívá žalobce.

28. V případě MAGNUM-NORD se mělo jednat o obchodní činnost spočívající ve zprostředkování prodeje odpadu. Žalobce předložil listiny označené jako „rozpis k faktuře“, z nichž však není zřejmý konkrétní rozsah poskytnutého plnění ani způsob, jakým bylo dosaženo zde uvedených částek. Konkrétní rozsah plnění podle žalovaného nevyplývá ani z předložených objednávek. Pokud jde o komunikaci vedenou prostřednictvím aplikace WhatsApp, žalovaný uvádí, že z jejího obsahu nelze s jistotou zjistit, za jakou společnost Ing. Robert Antoš vystupoval. Současně z ní nelze spolehlivě dovodit, zda se skutečně týká obchodní činnosti spočívající ve zprostředkování prodeje odpadu. Jelikož Ing. Robert Antoš působil nejen jako jednatel společnosti MAGNUM-NORD, ale také jako obchodní ředitel či zaměstnanec několika dalších společností, nelze podle žalovaného z předložené komunikace určit, za který subjekt v jednotlivých případech jednal. Ani sám Ing. Robert Antoš nebyl ve svých svědeckých výpovědích schopen uvést, kdy a vůči kterým obchodním partnerům vystupoval právě jménem společnosti MAGNUM-NORD. Nebylo proto možné spolehlivě zjistit, která z deklarovaných plnění, v jakém rozsahu a zda vůbec byla žalobci zprostředkována právě touto společností. Žalovaný zdůrazňuje, že nárok na odpočet daně nelze založit na pouhé pravděpodobnosti, že určité plnění poskytla konkrétní společnost, ale pouze na spolehlivém prokázání této skutečnosti. Předmětná plnění přitom byla deklarována jako plnění společnosti MAGNUM-NORD, nikoliv fyzické osoby Ing. Roberta Antoše. Ani Ing. Robert Antoš, ani žalobcem označení odběratelé navíc nepotvrdili, že by se na zprostředkování podílela právě společnost MAGNUM-NORD. Naopak uváděli, že tuto společnost neznají. Za těchto okolností žalovaný nepovažuje za přepjatě formalistický požadavek, aby komunikace probíhala prostřednictvím komunikačních kanálů identifikujících společnost MAGNUM-NORD, například jejích e-mailových adres, jestliže žalobce právě od spolupráce s touto společností odvozuje svůj nárok na odpočet DPH.

Replika žalobce

29. Na vyjádření žalovaného zareagoval žalobce replikou.
30. Ve vztahu k vozidlům dodaným od BIOTRA a Auto Tesárek připomíná možnost postupu § 78 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, který upravuje situaci, kdy plátce DPH učiní kvalifikovaný odhad, přesto následně pořízený majetek nevyužije k ekonomické činnosti. Právě tuto úpravu žalovaný zcela přehlíží. S poukazem na ni má žalobce za to, že sankci za neprovedení včasné korekce uplatněného nároku na odpočet DPH bylo možno uložit maximálně do výše 1/5 odpočtu DPH a příslušného penále. Snížení DPH totiž může činit pouze 1/5, a to za každý kalendářní rok zvlášť.

31. Ve vztahu k deklarovanému dodavateli Adriatic trip žalobce uvádí, že zavinění jednatele žalobce není relevantní. Žalovaný navíc tvrdí, že je zde povinnost opětovné úhrady totožné DPH. S tím však žalobce nesouhlasí a má za to, že žalovaný porušuje princip daňové neutrality DPH.
32. Ve vztahu k deklarovanému dodavateli MAGNUM-NORD žalobce předkládá názorné grafické vysvětlení spolupráce žalobce se společností MAGNUM-NORD. Zdůrazňuje, že Ing. Robert Antoš vystupoval vůči němu vždy jako jednatel společnosti MAGNUM-NORD. Tato společnost pomáhala žalobci najít výhodnější zakázku, kterou následně realizoval. Žalovaný se však zaměřoval na to, za jakou společnost jednal Ing. Robert Antoš vůči potenciálním odběratelům jiným než žalobce. Pro žalobce tato informace však nemá žádný význam, protože jej zajímá pouze jeho vztah se společností MAGNUM-NORD.

Duplika

33. Žalovaný zareagoval na žalobní repliku duplikou. Setrvává na názoru, že se v části týkající se dodavatelů BIOTRA a Auto Tesárek nedopustil nesprávného výkladu ani nesprávné aplikace relevantních ustanovení zákona o DPH.
34. Ve vztahu k dodavateli Adriatic trip zdůrazňuje, že otázka zavinění žalobce či jeho jednatele není pro posouzení věci rozhodná, neboť nárok na odpočet daně lze uznat pouze tehdy, jsou-li splněny zákonem stanovené hmotněprávní podmínky. Ty však podle žalovaného v projednávaném případě

splněny nebyly, jelikož žalobce neprokázal přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od uvedeného dodavatele.

35. Pokud jde o linii týkající se MAGNUM-NORD, žalovaný opětovně poukazuje na skutečnost, že Ing. Robert Antoš nepůsobil výlučně jako zástupce této společnosti, ale současně vykonával funkci obchodního ředitele či zaměstnance i pro další obchodní společnosti, například pro Plastic Union a. s. či pro ACERCHEMIE s. r. o. Přitom ani sám Ing. Robert Antoš nebyl schopen určit, vůči kterým odběratelům vystupoval jménem společnosti MAGNUM-NORD. Stejně tak žádný z odběratelů označených žalobcem nepotvrdil, že by konkrétní obchod byl zprostředkován právě prostřednictvím společnosti MAGNUM-NORD. Za této situace má žalovaný za to, že žalobce neprokázal faktické přijetí deklarovaných zprostředkovatelských služeb od této společnosti. Podle žalovaného nebyl dostatečně prokázán ani samotný obsah a rozsah zprostředkovatelského vztahu mezi žalobcem a společností MAGNUM-NORD, a žalobce proto neunesl své důkazní břemeno ohledně splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nárok na odpočet DPH.

IV. Posouzení věci soudem

36. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
37. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, jelikož účastníci ani na výzvu soudu ve stanovené lhůtě nesdělili, že by s tímto postupem nesouhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud nepovažoval za nezbytné jednání nařizovat, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z napadeného rozhodnutí, podání účastníků a obsahu správního spisu.
38. Žaloba není důvodná.

Obecná východiska

39. Jelikož jádrem sporu je otázka unesení důkazního břemene, považuje soud za vhodné nejprve připomenout základní principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
40. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“) je to primárně daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Tuto povinnost plní primárně předložením podkladů, obvykle účetnictví a povinných záznamů. Nicméně i když je prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou (srov. § 73 odst. 1 zákona o DPH), tak ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, odst. 42, ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, odst. 18, ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, odst. 22, či ze dne 27. 6. 2018, č. j. 7 Afs 238/2018-25, odst. 16).
41. Proto pokud i přes předložení formálně bezvadných daňových dokladů vzniknou správci daně pochybnosti o jejich věrohodnosti či správnosti, je s ohledem na

§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen prokázat existenci konkrétních skutečností zakládajících takové pochybnosti (srov. viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014-61). Není však jeho povinností postavit najisto rozpor účetních údajů se skutečností. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je povinen vzniklé pochybnosti vyvrátit, pravdivost svých tvrzení prokázat

dalšími důkazy, případně tato tvrzení korigovat a prokázat jejich nové znění (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).

42. V podrobnostech soud plně odkazuje na odst. [9] až [20] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podal zevrubný výklad úpravy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení včetně odkazů na příslušnou judikaturu.
43. Rozsudek NSS *Kemwater* (jehož závěru se žalobce zčásti dovolává – viz odst. 22 výše) posunul výklad otázky rozložení důkazního břemene v tom smyslu, že správce daně nemůže odepřít přiznání nároku na odpočet pouze proto, že nebyla prokázána identita dodavatele uvedeného na faktuře, pokud by bylo prokázáno, že došlo k faktickému poskytnutí plnění a že jej poskytl plátce DPH.
44. Navazující judikatura nicméně upřesnila, že i ve světle závěrů rozsudku NSS *Kemwater* je nezbytné, aby existovala nějaká skutková indicie poukazující na osobu, která mohla fakticky dodat plnění namísto dodavatele označeného v daňovém dokladu a která zároveň byla plátcem DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, odst. 25, či ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022 - 43, ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Afs 88/2022 - 51, nebo ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021-51, či ze dne 30. 5. 2024 č. j. 1 Afs 241/2022-115, odst. 37). Za relevantní indicii o tom, že sporné plnění dodal jiný plátce DPH, přitom nelze považovat samotné pochybnosti o totožnosti dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. Musí být naopak postaveno najisto, že plnění fakticky uskutečnila jiná osoba v postavení plátce DPH, přičemž tvrzení a důkazní břemeno v tomto směru tíží daňový subjekt (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022-54, odst. 36-39, nebo ze dne 16. 9. 2024, č. j. 1 Afs 198/2023-73, odst. 33). Pokud by daňové orgány neměly k dispozici žádné relevantní údaje poukazující na faktického dodavatele, pak je nutno nadále trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal dodání od osoby povinné k dani (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, odst. 20, či ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, odst. 22).
45. Shora předestřená východiska považuje soud pro posouzení nyní projednávané věci za stěžejní a vychází z nich při vypořádávání jednotlivých žalobních námitek.

Vozidla od BIOTRA a Auto Tesárek

46. Soud předesílá, že žalobce nijak nerozporuje skutkové závěry správce daně týkající se nového či ojetého mercedesu. Nijak nezpochybňuje, že v rozhodném období roku 2019 bylo v registru silničních vozidel na jeho osobu evidováno celkem sedm vozidel, z toho pět vozidel značky Mercedes-Benz, ani skutečnost, že kromě svého jednatele a jedné zaměstnankyně pracující na zkrácený úvazek nedisponoval žádným dalším personálem. Rovněž nijak nezpochybňuje správcem daně konstatované rozpory mezi údaji uvedenými v knize jízd a údaji o stavu tachometru zachycenými v záznamech o technické prohlídce vozidel. Nezpochybňuje tedy klíčové skutkové okolnosti, na kterých správce daně a posléze i žalovaný založili závěr o existenci pochybností stran způsobu užívání obou vozidel.
47. Veškerá žalobní argumentace týkající se otázky užívání nového a ojetého mercedesu k uskutečňování ekonomické činnosti je založena pouze na dvou argumentech:

48. Zaprvé žalobce poukazuje na skutečnost, že správce daně nezpochybňoval využívání těchto vozidel pro ekonomickou činnost v období od ledna 2020 do prosince 2023.
49. Zadruhé má za to, že byly doloženy cesty na jednání s advokáty advokátní kanceláře Brož, Sedlatý s. r. o., z čehož dovozuje alespoň částečné využívání vozidel pro ekonomickou činnost, a proto

měla být aplikována úprava § 78 a násl. zákona o DPH a nárok na odpočet měl být přiznán ve snížené výši

50. Těmito dvěma argumentačními okruhy je současně vymezen rozsah soudního přezkumu dané otázky, neboť soud je při přezkumu napadeného rozhodnutí vázán uplatněnými žalobními body (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
51. Soud považuje obě argumentační linie za liché.
52. Pokud jde o první z těchto argumentačních linií, ze správního spisu nevyplývá, že by ve vztahu k období od ledna 2020 do prosince 2023 byla prováděna daňová kontrola. Soud ve správním spise současně nenachází žádnou písemnost, v níž by správce daně nebo žalovaný odkazovali na kontrolní zjištění vztahující se k uvedenému období. Žalovaný navíc ve vyjádření k žalobě výslovně popřel, že by tato období byla předmětem přezkumu. Žalobce naopak nijak nedoložil, že by v letech 2020 až 2023 uplatňoval nárok na odpočet DPH z titulu pořízení motorových vozidel za účelem uskutečňování vlastní ekonomické činnosti, natož že by mu byl tento nárok za uvedená období uznán. Současně nevysvětlil, jaký význam by pro posouzení nyní projednávané věci měly okolnosti nastalé v letech 2020 až 2023 ve vztahu k novému a ojetému vozidlu Mercedes-Benz pořízeným již v lednu a březnu 2019, tedy v době uskutečnění zdanitelných plnění, z nichž žalobce dovozuje svůj nárok na odpočet DPH. Soudu proto není zřejmé, na základě jaké úvahy žalobce dospěl k závěru, že správce daně nezpochybňoval způsob využívání obou vozidel v pozdějším období, natož jaký význam by taková okolnost mohla mít pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH za zdaňovací období roku 2019, v nichž byl tento nárok uplatněn. Tato žalobní námitka je proto nedůvodná.
53. Pokud jde o druhou linii týkající se otázky částečného užívání nového či ojetého mercedesu k pracovním cestám na jednání s advokáty z kanceláře Brož, Sedlatý s. r. o., tak k tomuto žalobce kromě obecného tvrzení o existenci těchto cest odkázal na obsah svědecké výpovědi Mgr. Václava Košnara. Jak soud zjistil ze správního spisu, svědek ve své výpovědi (viz protokol ze dne 23. 4. 2023, č. j. 1250624/23/21111-60562-208974) potvrdil, že v průběhu roku 2019 probíhaly v sídle advokátní kanceláře pravidelné schůzky s jednatelem žalobce Josefem Procházkou, kterých se někdy účastnila rovněž zaměstnankyně žalobce M. D. Svědek rovněž uvedl, že na tato jednání přijížděli bílým vozidlem Mercedes CLS, ačkoli si již nepamatoval konkrétní registrační značku. Po předložení fotografií nového i ojetého vozidla potvrdil, že se jednalo o vozidla typu Mercedes CLS a že se podobala vozidlu, které bylo žalobci později odcizeno, pravděpodobně v roce 2021 nebo 2022.
54. Soud připouští, že výpověď svědka Mgr. Václava Košnara skutečně potvrzuje dojíždění žalobce (resp. jeho jednatele) na jednání do advokátní kanceláře s využitím bílého mercedesu. Potud lze s žalobcem souhlasit.
55. Tento skutkový závěr ostatně nezpochybňoval ani žalovaný. Ten však současně vysvětlil, proč samotná svědecká výpověď o dojíždění do advokátní kanceláře nepostačuje k závěru, že nový či ojetý mercedes byl využíván k uskutečňování ekonomické činnosti (viz odst. [112] až [116] a [170] až [171] napadeného rozhodnutí). Soud s žalovaným souhlasí. Předně nelze spolehlivě dovodit, zda bílý mercedes zmiňovaný svědkem Mgr. Václavem Košnarem byl některým z vozidel uváděných ve fakturách od BIOTRA či Auto Tesárek, jimiž žalobce dokládal svůj nárok na odpočet DPH. Soud nepřehlíží, že podle fotografií založených ve spise měl nový i ojetý mercedes bílou barvu karoserie, což odpovídá svědkově vzpomínce.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. R.

Jak ovšem zjistil již správce daně, na žalobce bylo ve zkoumaném období evidováno celkem sedm vozidel, z nichž pět bylo značky Mercedes-Benz (viz výpis z registru silničních vozidel na str. 38 zprávy o daňové kontrole). Mezi těmito vozidly byl evidován i ojetý mercedes (reg. zn. X), nikoli však nový mercedes (reg. zn. X). Z toho je zřejmé, že svědek mohl v souvislosti s návštěvami žalobce vídat až pět či šest různých vozidel značky Mercedes-Benz, která se mohla lišit pouze konkrétní modelovou řadou. Není však k dispozici žádná indicie, na jejímž základě by bylo možné spolehlivě uzavřít, že vozidlem vzpomínaným svědkem byl právě nový či ojetý mercedes (reg. zn. X a X), nikoli některý z dalších mercedesů evidovaných na žalobce (reg. zn. X, X, X a X).

56. Ba právě naopak. Jak správně žalovaný upozornil, v předložených knihách jízd vedených k novému a ojetému mercedesu není zaznamenána žádná cesta do advokátní kanceláře Brož & Sedlatý s. r. o. (viz odst. [116] a [170] napadeného rozhodnutí). Správně tak poukázal na indicii podporující závěr, že bílý mercedes zmiňovaný svědkem pravděpodobně nebyl novým či ojetým mercedesem figurujícím na fakturách vystavených společnostmi BIOTRA a Auto Tesárek, ale že se spíše jednalo o některé z dalších vozidel značky Mercedes-Benz evidovaných na žalobce (případně o zcela jiný Mercedes-Benz, který na žalobce evidován nebyl).
57. Poukaz žalovaného na absenci záznamu o cestě do advokátní kanceláře v knihách jízd přitom žalobce nijak nereflexuje, dokonce žalovanému vytýká nedostatečné odůvodnění tohoto závěru (viz str. 2 repliky). Opak je přitom pravdou, neboť žalovaným zdůrazněná neexistence záznamu o cestě do advokátní kanceláře v knihách jízd nového a ojetého mercedesu ve spojení s počtem vozidel značky Mercedes-Benz evidovaných na žalobce vytváří řetězec indicií nasvědčující tomu, že svědkem zmiňovaný bílý Mercedes patrně nebyl žádným z vozidel dodaných společnostmi BIOTRA či Auto Tesárek, jejichž fakturami žalobce dokládá nárok na odpočet. Pochybnosti ohledně využívání nového a ojetého mercedesu k uskutečňování ekonomické činnosti tak nejenže přetrvávají, ale jsou naopak spíše umocňovány.
58. Soud proto uzavírá, že pochybnosti o využívání nového a ojetého mercedesu k uskutečňování ekonomické činnosti nebyly ani zčásti rozptýleny.
59. Z tohoto důvodu nejsou namístě ani úvahy o aplikaci § 78a odst. 5 zákona o DPH a snížení odpočtu nejvýše o 1/5 za každý kalendářní rok zvlášť. Jestliže nic nenasvědčuje tomu, že by nový či ojetý mercedes byl využíván k uskutečňování ekonomické činnosti, nemohlo již samotné jejich dodání založit nárok na odpočet DPH. Za této situace pak postrádá smysl zabývat se otázkou, v jakém poměru a v jakém rozsahu by měl být případně uplatněný odpočet za jednotlivé kalendářní roky krácen. Jak navíc správně vysvětlil žalovaný (viz odst. [120] až [122] napadeného rozhodnutí), aby mohla být aplikována žalobcem zmiňovaná úprava přiznání odpočtu ve snížené výši, musel by žalobce nejprve provést korekci původně uplatněného nároku postupem podle § 75 odst. 4 (*s účinností od 1. 1. 2025 jde o odst. 5 – pozn. soudu*) zákona o DPH. To znamená, že by nejpozději ke konci roku 2019 musel opravit původně uplatněný odpočet podle skutečného podílu použití v rámci ekonomické činnosti. To však žalobce vůbec neučinil. Tím spíše pak nelze vůbec uvažovat o přiznání nároku na odpočet ve snížené výši.

Adriatic trip

60. Soud konstatuje, že žalobní bod týkající se případu Adriatic trip se obsahově téměř neliší od žalobcovy argumentace v odvolacím řízení.
61. K tomu soud připomíná, že v odvolacím řízení bylo dokazování doplněno o vyjádření společnosti ANAFRA, která měla být odběratelem zakázky na likvidaci poškozených plastových van a nádrží údajně zajištěné pro žalobce prostřednictvím společnosti Adriatic trip. ANAFRA ve svém vyjádření potvrdila realizaci zakázky žalobcem, současně však uvedla, že s žalobcem jednala přímo, nikoliv prostřednictvím společnosti Adriatic trip. Po seznámení s tímto vyjádřením žalobce uvedl, že při účetním přezkoumání provedeném v roce 2022 bylo zjištěno, že fakturace mezi ním a společností Adriatic trip neměla vůbec proběhnout, neboť Adriatic trip ve skutečnosti poskytla plnění jinému subjektu. Zároveň však Adriatic trip plnění mylně fakturované na žalobce mezitím zahrnula do svého účetnictví a na jeho základě odvedla daň. Podle žalobce proto platí, že pokud mu následně vystavila opravný daňový doklad, jímž bylo původně fakturované plnění stornováno, měl by mu být s ohledem na princip daňové neutrality přiznán nárok na odpočet DPH, neboť jinak by byla daň z téhož plnění odvedena dvakrát.
62. Žalovaný k tomu uvedl, že jednak považuje za překvapivé, že si Josef Procházka vystupující současně jako jednatel žalobce i společnosti Adriatic trip již v roce 2019 neuvědomil, že k fakturovanému plnění vůbec nedošlo, ale především zdůraznil, že pokud se zdanitelné plnění vůbec neuskutečnilo a je pouze fiktivní, pak na jeho základě nemůže vzniknout nárok na odpočet DPH (viz odst. [95] až [100] a [167] až [169] napadeného rozhodnutí).
63. S tímto závěrem žalovaného přitom žaloba nevede prakticky žádnou argumentační polemiku. Žalobce pouze opakuje, že podle výsledků auditu z roku 2022 neměla v roce 2019 vůbec proběhnout fakturace mezi ním a Adriatic trip, která však toto neuskutečněné plnění zahrnula do svého účetnictví a daňového přiznání za rok 2019, a proto když následně vystavila opravný doklad (dobropis) pro žalobce, pak by mu s ohledem na princip daňové neutrality měl být za toto „stornované“ plnění přiznán nárok na odpočet. Žalobce však nijak nerozvíjí argumentační dialog s nosnou úvahou žalovaného, že pokud zdanitelné plnění vůbec nenastane, není právní důvod pro existenci daňového dokladu, a tedy ani nárok na odpočet, který je na základě tohoto neexistujícího plnění uplatňován.
64. Soud považuje žalovaným vyslovený závěr za správný a jelikož žalobce proti němu nepředkládá v zásadě žádnou oponentní argumentaci, nezbyvá soudu než tento závěr v podstatných rysech zopakovat a pouze jej doplnit či upřesnit.
65. Předně lze tedy připomenout, že existence zdanitelného plnění a jeho použití pro účely ekonomické činnosti představuje základní hmotněprávní podmínku pro vznik nároku na odpočet DPH, které vyplývají přímo z § 72 a násl. zákona o DPH. Judikatura (viz výčet v odst. 40 výše) přitom konstantně opakuje, že i když prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, nemění to nic na nutnosti respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, a proto samotné doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo. Jak uvedl NSS například v rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, odst. 18, pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Čili je nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém

řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně.

66. V nyní posuzované věci žalobce již v odvolacím řízení zdůrazňoval, že mezi ním a společností Adriatic trip neměla probíhat žádná fakturace, resp. že fakturace provedená mezi nimi v roce 2019 byla mylná, neboť Adriatic trip poskytla toto plnění jinému subjektu. Tím žalobce v podstatě uznal, že on sám od Adriatic trip žádné plnění spočívající ve zprostředkování zájemce poptávajícího likvidaci poškozených plastových van a nádrží vůbec neobdržel. To plně koresponduje s obsahem sdělení společnosti ANAFRA ze dne 14. 5. 2024, která potvrdila, že od žalobce obdržela plnění v podobě likvidace plastových van a nádrží přímo a bez součinnosti jakéhokoli zprostředkovatele. Pokud tedy žalobce v souvislosti se zakázkou na likvidaci van a nádrží (jejichž uskutečnění není předmětem sporu) nevyužíval služeb žádného zprostředkovatele, logicky ani nemohl obdržet žádné plnění spočívající ve zprostředkování. Tím pádem nemůže na základě tohoto nikdy neuskutečného plnění nárokovat odpočet.
67. Z neuskutečného plnění přitom nelze dodatečnými účetními či daňovými operacemi učinit plnění uskutečněné. Z tohoto hlediska je nerozhodné, že společnost Adriatic trip žalobci mylně vystavila fakturu na plnění, které mu ve skutečnosti nikdy neposkytla, a že se následně pokusila tento omyl napravit vystavením dobropisu. Ani původní fakturace, ani její následná oprava totiž nemohou zhojit absenci samotného zdanitelného plnění, které představuje základní předpoklad vzniku nároku na odpočet DPH. Opačný výklad by vedl ke zcela absurdním důsledkům, neboť by fakticky znamenal, že samotné vystavení daňového dokladu, jeho zaúčtování či následná oprava mohou založit nárok na odpočet DPH i tam, kde k žádnému zdanitelnému plnění ve skutečnosti nikdy nedošlo.
68. Tvrdí-li žalobce, že společnost Adriatic trip poskytla plnění jinému (blíže nespecifikovanému) subjektu, pak je věcí tohoto jiného subjektu, pakliže nějaké plnění skutečně přijal, aby on sám případně uplatňoval nárok na odpočet DPH vyplývající z takového plnění. Jednalo by se totiž o vztah mezi Adriatic trip a tímto údajným subjektem. Žalobce naproti tomu nemůže dovozovat svůj nárok na odpočet DPH z plnění, o němž sám tvrdí, že mu ani nebylo poskytnuto, respektive že se uskutečnilo mezi jinými subjekty bez jeho účasti. Tím se mívá účinkem i jeho argumentace založená na principu daňové neutrality, neboť tento princip může dopadat pouze na daňové zatížení vzniklé v souvislosti s plněním přijatým konkrétním daňovým subjektem. Jestliže však žalobce sám tvrdí, že Adriatic trip neposkytla plnění jemu ale jinému subjektu, nemůže se logicky dovolávat daňové neutrality ve vztahu k plnění, jehož nebyl příjemcem.
69. Měl-li snad žalobce na mysli, že jde o situaci předvídanou rozsudkem NSS *Kemwater*, pak soud konstatuje, že o takový případ se v nyní posuzované věci nejedná. Nic totiž nenasvědčuje tomu, že by plnění spočívající ve zprostředkovatelské činnosti žalobce přijal alespoň od jiného dodavatele, než který byl uveden na faktuře vystavené od Adriatic trip. Dokonce ani nic nenasvědčuje tomu, že by žalobce nějaké plnění v podobě zprostředkovatelské činnosti vůbec přijal. Nejde tedy o situaci, kdy by byla sporná identita skutečného dodavatele existujícího plnění, nýbrž o situaci, kdy samotná existence tvrzeného plnění (zprostředkovatelská činnost) nebyla vůbec prokázána. V souvislosti s daným případem zde figuruje pouze plnění spočívající v likvidaci plastových van a nádrží, které však žalobce poskytl společnosti ANAFRA přímo, bez zapojení jakéhokoli zprostředkovatele.

Naproti tomu jedinou potenciální zprostředkovatelskou činností je ta, kterou měla společnost Adriatic trip podle tvrzení žalobce poskytnout jinému blíže nespecifikovanému třetímu subjektu. Případný nárok na odpočet DPH plynoucí z takového plnění by proto mohl uplatňovat pouze tento třetí subjekt, a nikoli žalobce, jak bylo vysvětleno výše.

MAGNUM-NORD

70. Značná část žalobní argumentace týkající se dodavatele MAGNUM-NORD je založena na poměrně kategorických tvrzeních (charakterizována frázemi „je nesporné“ či „je neoddiskutovatelné“; srov. str. 7–9 žaloby), že spolupráce mezi žalobcem a společností MAGNUM-NORD spočívala ve zprostředkovávání obchodů s recyklovaným odpadem.
71. Soud nicméně konstatuje, že již samotný obsah spolupráce mezi žalobcem a společností MAGNUM-NORD zdaleka není tak jednoznačný, jak je prezentováno v žalobě. Právě od vymezení obsahu této spolupráce se přitom odvíjí i posouzení, zda vůbec došlo k její faktické realizaci, což je v této věci jádrem sporu.
72. Předně je třeba vzít v úvahu, že žalobcem tvrzená zprostředkovatelská spolupráce nebyla nikdy doložena žádnou písemnou smlouvou, případně jinými záznamy o průběhu spolupráce. Třebaže uzavření písemné smlouvy není podmínkou existence zdanitelného plnění, tak její absence přirozeně komplikuje následné dokazování obsahu, rozsahu i samotné realizace tvrzené spolupráce. Riziko této důkazní situace přitom nese daňový subjekt. Jak shrnul NSS v rozsudku ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-61, odst. 29, „[s]amotné uzavření smluv v ústní formě není v rozporu se zákonem. Ten písemnou formu opravdu nepožaduje. Bez písemné smlouvy či jakýchkoliv jiných listinných záznamů týkajících se tvrzených plnění je však obtížnější prokázat existenci sporných plnění, a stěžovatel se tak ocitá v důkazní nouzi. Je pouze na daňovém subjektu, aby si byl vědom své zákonné důkazní povinnosti a zajistil si věrohodné důkazní prostředky odpovídající povaze plnění, kterými bude v případě potřeby jejich uskutečnění možné prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007-59). Pokud stěžovatel při prokazování těchto skutečností například spoléhá na výpovědi svědků, u kterých je zřejmé, že si s odstupem času nemusí být schopni události správně vybavit a z tohoto důvodu mohou být jejich výpovědi hodnoceny jako nevěrohodné, jde o jeho rozhodnutí, jehož následky musí nést“ (zdůraznění doplněno zdejším soudem). Naopak absence písemné smlouvy v případě finančně významnějších obchodů zpravidla představuje jednu z pochybností o tom, že plnění bylo realizováno tak, jak tvrdí daňový subjekt nestandardní okolností jdoucí k tíži daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63, odst. 26-27, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, odst. 51).
73. Závěry shora citované judikatury lze tedy shrnout tak, že poskytnutí plnění může být založeno i na ústní dohodě, neboť právní řád zpravidla nevyžaduje uzavření smlouvy v písemné formě, avšak absence písemné smlouvy či jiné dokumentace zachycující obsah a průběh plnění do budoucna zvyšuje riziko důkazní nouze pro případ, že bude třeba existenci a uskutečnění takového plnění následně prokázat. Uvedený judikatorní závěr tak klade důraz na odpovědnost daňového subjektu za to, aby již v průběhu uskutečňování své ekonomické činnosti dbal na zachování důkazních prostředků, které mu v případě pozdějších pochybností umožní unést důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností.

74. Nelze proto souhlasit s námitkou žalobce, že mu žalovaný klade nedůvodně k tíži nezajištění podkladů týkajících se jeho obchodních vztahů či nedostatečné dbání na budoucí důkazní povinnost. Žalovaný mu naopak nedbalost tohoto přístupu vytýká zcela důvodně, neboť je to právě žalobce, kdo se vůči státu dovolává nároku na snížení své daňové povinnosti prostřednictvím odpočtu DPH, a kdo má v tomto směru primární důkazní povinnost stran existence a rozsahu tvrzených plnění (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s judikaturou odkazovanou v odst. 40 a 41 výše). Dovolává-li se žalobce v této souvislosti závěrů rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, zejména jeho odst. 26, pak přehlíží, že NSS v uvedené věci kritizoval paušálně formulovaný požadavek daňových orgánů a krajského soudu, aby si daňový subjekt pro účely případného budoucího dokazování obstarával účetní doklady svých obchodních partnerů či obecně „další důkazní prostředky“ bez bližší specifikace. O takovou situaci se však v nyní posuzované věci nejedná. Žalovaný totiž žalobci nevytýká absenci podkladů nacházejících se v dispoziční sféře jiných subjektů ani nevyslovuje paušální požadavek na opatření si blíže nespecifikovaných dokladů. Žalovaný shodně jako správce daně naopak jasně sdělil, že žalobce měl předložit důkazní prostředky objasňující jeho vlastní obchodní vztah se společností MAGNUM-NORD a faktické uskutečnění plnění, na jeho základě nárokoval odpočet DPH.
75. Lichá je rovněž argumentace žalobce neznalostí reality obchodních vztahů. Žalobci samozřejmě nic nebrání v tom, aby si vlastní obchodní vztahy realizoval pouze na základě ústních dohod, obchodních zvyklostí či jiných neformálních mechanismů a bez podrobnější dokumentace. V takovém případě však musí být srozuměn s tím, že podstupuje riziko budoucí důkazní nouze pro případ, že bude následně v daňovém řízení uplatňovat nárok na odpočet DPH, v němž nese důkazní břemeno stran vyvrácení důvodných pochybností (opět viz judikaturu odkazovanou v odst. 40 a 41 výše).
76. Důsledky shora popsaného rizika důkazní nouze se přitom plně projeví i v nyní projednávané věci.
77. Žalobce sice k fakturám od společnosti MAGNUM-NORD doložil tzv. „rozpisy faktur“, z nichž lze vyčíst pouze údaje o sjednané paušální částce 10 000 Kč, o sazbě 500 Kč za každou odpracovanou hodinu a o blíže nespecifikované částce za hotové výdaje. Soud nicméně ve shodě s daňovými orgány (viz [78] napadeného rozhodnutí či str. 25–26 zprávy o daňové kontrole) konstatuje, že tyto údaje nevypovídají nic o tom, zda měly být vykonány nějaké konkrétní činnosti, tím méně že by se mělo jednat o činnost vzešlou ze zprostředkování zájemce o prodej odpadu. Když správce daně následně oslovil společnosti označené žalobcem za odběratele prodáváného odpadu, tak se buďto vůbec nedočkal odpovědi (společnost Plastic One a. s. na výzvu nereagovala), nebo mu v odpovědi bylo potvrzeno pouze obchodování přímo s žalobcem bez účasti zprostředkovatele (viz odpověď společnosti PURUM ze dne 9. 4. 2022 s. r. o. či odpověď společnosti Ekoselect a. s. ze dne 7. 4. 2022), případně byla potvrzena existence smluvního vztahu se společností MAGNUM-NORD, avšak současně byl vyloučen faktický odběr odpadu od žalobce (viz odpověď společnosti Acerchemie s. r. o. ze dne 7. 4. 2022). S ohledem na obsah těchto odpovědí (popř. absenci reakcí) lze jen stěží dovodit, že žalobce skutečně realizoval prodej odpadového materiálu v příčinné souvislosti se zprostředkovatelskou činností společnosti MAGNUM-NORD.
78. V zásadě jediný důkaz, z něhož lze zčásti dovodit zprostředkovatelkou spolupráci mezi žalobcem a společností MAGNUM-NORD, jsou svědecké výpovědi jejího jednatele

Ing. Roberta Antoše, a to jak první výpověď provedená v rámci daňové kontroly (viz protokol ze dne 23. 4. 2023, č. j. 1250624/23/21111-60562-208974), tak i opakovaná druhá výpověď provedená v rámci odvolacího řízení (viz protokol ze dne 18. 6. 2024, č. j. 2919841/24/21111-60562-209315). Právě k obsahu těchto svědeckých výpovědí se žalobce velmi upíná.

79. Ing. Robert Antoš ve svých svědeckých výpovědích potvrdil, že společnost MAGNUM-NORD se již 20 let věnuje obchodování s odpady a že v této souvislosti spolupracovala i s žalobcem, s nímž se svědek seznámil asi před 10 lety v rámci souběžného působení na pozici obchodního ředitele společnosti AMT Příbram s. r. o. Soud připouští, že tato část výpovědi rámcově potvrzuje spolupráci mezi žalobcem a společností MAGNUM-NORD. Tím se však důkazní hodnota svědkových výpovědí v zásadě vyčerpala. Ve zbytku totiž tyto výpovědi spíše prohlubují míru pochybností.
80. Ač svědek potvrdil, že pomáhal shánět zákazníky pro prodej odpadu, tak při dotazech na konkrétní obchodní případy či konkrétní zákazníky z roku 2019 si již nedokázal přesně vzpomenout. Během první výpovědi doslova uvedl: „*Zákazníky v roce 2019, nevím, mění se, ale určitě tam byl PURUM a. s., do Ostravy Plastic One, NehlsenCZ (ta už asi dnes neexistuje), možná Acerchemie, MBMcom (ze Slovenska), Enwaste (ze Slovenska). Ty lidi jsou pořád stejní, ale mění se ve firmách.*“ Dle soudu však takový výčet možných odběratelů sám o sobě nepředstavuje dostatečný podklad pro závěr, že byla skutečně realizována zprostředkovatelská činnost v rozsahu odpovídajícím údajům uvedeným na předložených daňových dokladech. Jde nanejvýš o dílčí indicii svědčící o možné existenci obchodních kontaktů. Důkazní hodnota této indicie je navíc významně oslabena v kontextu odpovědí poskytnutých oslovenými odběrateli (viz odst. 77 výše), z nichž rozhodně nelze dovodit, že by žalobce prodával odpadní materiál s využitím služeb zprostředkovatele. Z těchto odpovědí totiž plyne buď přímý obchodní vztah se žalobcem, nebo přímý obchodní vztah s MAGNUM-NORD bez dodavatelského zapojení žalobce.
81. V opakované výpovědi Ing. Robert Antoš rovněž doplnil, že potenciálním zájemcům o odběr odpadového materiálu nabízel nejen materiál pocházející od žalobce, ale také materiál od jiných subjektů (viz bod 3 na str. 11 protokolu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 2919841/24/21111-60562-209315). Soud konstatuje, že jde o další okolnost prohlubující pochybnosti o tom, zda svědkem zmiňovaní odběratelé skutečně navázali obchodní vztah se žalobcem právě v důsledku zprostředkovatelské činnosti společnosti MAGNUM-NORD.
82. Ing. Robert Antoš rovněž vypověděl, že při zajišťování odběratelů odpadového materiálu nevystupoval výlučně za společnost MAGNUM-NORD jako její jednatel. V obou svých výpovědích totiž zmínil, že vedle této společnosti působí také ve společnosti ATM Příbram s. r. o., která se zabývá obdobnou činností (viz bod 6 na str. 5 protokolu ze dne 23. 4. 2023, č. j. 1250624/23/21111-60562-208974, a bod 6 na str. 8 protokolu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 2919841/24/21111-60562-209315), a zároveň připustil, že některé obchody sjednával i samostatně svým jménem (viz bod 32 na str. 10 a bod 2 na str. 11 protokolu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 2919841/24/21111-60562-209315). Jelikož svědek současně nebyl schopen jednotlivé obchodní případy blíže konkretizovat a odlišit, nelze dle soudu na základě výpovědí svědka spolehlivě uzavřít, zda to byla skutečně právě společnost MAGNUM-NORD, kdo ve zkoumaném období zajišťoval pro žalobce zprostředkování odběru odpadového materiálu.

83. Soud tedy shrnuje, že na základě výpovědi svědka Ing. Roberta Antoše nelze učinit spolehlivý skutkový závěr, že společnost MAGNUM-NORD ve zkoumaném období skutečně vykonávala pro žalobce zprostředkovatelskou činnost v rozsahu odpovídajícím předloženým daňovým dokladům. Svědek sice obecně potvrdil, že vyhledával odběratele, avšak konkrétní obchodní případy ani zákazníky z roku 2019 nedokázal přesně identifikovat a jeho tvrzení nekorespondují s vyjádřeními oslovených odběratelů. Pochybnosti dále posiluje skutečnost, že svědek nabízel také materiál jiných subjektů, a že při sjednávání obchodů nevystupoval výlučně za společnost MAGNUM-NORD, ale i za společnost ATM Příbram s. r. o. nebo vlastním jménem. Soud proto přisvědčuje závěru žalovaného (viz odst. [92] napadeného rozhodnutí), že výpovědi Ing. Roberta Antoše neposkytují dostatečný podklad pro závěr, že společnost MAGNUM-NORD ve zkoumaném období reálně zprostředkovávala pro žalobce odkup odpadů.
84. Dle soudu k objasnění věci nijak nepřispěly ani snímky komunikace z aplikace WhatsApp, které žalobce předkládal již v řízení před správcem daně. Z těchto snímků lze dovodit, že blíže neurčený uživatel zmiňované aplikace komunikoval v období od února do září 2019 s uživatelem jménem Robert Antoš a že předmětem této komunikace bylo sjednávání schůzek souvisejících se zakázkami v oblasti odpadového hospodářství. Z obsahu komunikace je rovněž patrné, že konkrétní podmínky jednotlivých zakázek měly být teprve projednávány při osobních jednáních, přičemž v samotné komunikaci se objevují pouze zmínky o různých částkách v korunách či eurech a jsou přeposílány fotografie odpadových skládek. To je však v zásadě vše, co lze z obsahu předložených snímků dovodit. I pokud by soud vycházel z předpokladu, že osobou komunikující s Ing. Robertem Antošem byl jednatel žalobce nebo jiná osoba jednající jeho jménem (což však z obsahu komunikace jednoznačně nevyplývá a lze to spíše nepřímým domýšlet), tak ve zkoumané komunikaci nelze nalézt žádnou konkrétní vazbu na fakturovaná plnění deklarovaná jako služby společnosti MAGNUM-NORD. Z předložených snímků není zřejmé ani to, jaké konkrétní obchodní případy se měly projednávat, ani zda byly následně realizovány. Soud tedy shrnuje, že snímky z komunikace přes WhatsApp nanejvýše nepřímým dokládají spolupráci mezi žalobcem a společností MAGNUM-NORD, nevypovídají však nic o faktické realizaci plnění majícího spočívat v prodeji odpadního materiálu zprostředkovaným odběratelům. Předložené snímky sice do určité míry korespondují s těmi částmi svědeckých výpovědí Ing. Roberta Antoše, v nichž zmiňoval komunikaci se žalobcem prostřednictvím aplikace WhatsApp, ani ve spojení s těmito výpověďmi však nepředstavují spolehlivý důkaz o faktickém uskutečnění plnění deklarovaného na předložených daňových dokladech. Z tohoto důvodu soud souhlasí se závěrem žalovaného o nízké vypovídací hodnotě těchto snímků (viz odst. [88] až [90] a [154] až [156] napadeného rozhodnutí).
85. Namítá-li žalobce, že komunikace prostřednictvím aplikace WhatsApp odpovídá potřebám současné doby s ohledem na technologický pokrok a požadavky na rychlost komunikace, pak toto soud nijak nezpochybňuje. Ostatně ani žalovaný v napadeném rozhodnutí samotné využívání této aplikace pro obchodní komunikaci nerozporoval, přestože mu žalobce takový přístup prisuzuje. Problém totiž nespočívá v samotném použití aplikace WhatsApp pro obchodní komunikaci, nýbrž v nízké vypovídací hodnotě žalobcem předložených snímků komunikace. Jak bylo vysvětleno v předchozím odstavci, z jejich obsahu lze dovodit spíše jen kusé informace o spolupráci s osobou Ing. Roberta Antoše, ale nikoliv faktické přijetí plnění od MAGNUM-NORD deklarovaného na předložených daňových dokladech.

86. Soud shrnuje, že důkazy provedené ve správním řízení představují pouze dílčí indicie naznačující spolupráci mezi žalobcem a společností MAGNUM-NORD, avšak v dostatečné míře pravděpodobnosti neprokazují, že by žalobce od této společnosti skutečně přijal plnění v podobě zprostředkování zájemce o prodej odpadního materiálu. Poukazuje-li žalobce na závěry rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, lze s ním souhlasit potud, že NSS zde (mimo jiné s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13) konstatoval, že důkazní povinnost daňového subjektu ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu nesměruje k prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou a že postačuje jejich prokázání v dostatečné míře pravděpodobnosti. Tyto závěry zdejší soud nijak nezpochybňuje. Problém v nyní posuzované věci však spočívá v tom, že důkazy provedené ve správním řízení neprokazují uskutečnění zdanitelného plnění odpovídajícího předloženým daňovým dokladům ani v této nižší míře pravděpodobnosti.
87. Nutno zdůraznit, že žalovaný ani správce daně po žalobci nepožadovali nevyvratitelný důkaz o každém jednotlivém dílčím aspektu tvrzené spolupráce. Požadovali pouze předložení takových důkazních prostředků, které by byly způsobilé spolehlivě ověřit, že deklarované zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto, resp. které by byly způsobilé rozptýlit pochybnosti ohledně uskutečnění plnění. V tomto směru žalobce nepřipadně vytýká žalovanému, že po něm požadoval doložit, z jaké e-mailové adresy Ing. Robert Antoš oslovoval potenciální odběratele. Dle soudu však žalovaný po žalobci nic takového nepožadoval. Žalovaný pouze v rámci hodnocení provedených důkazů poukázal na to, že Ing. Robert Antoš ve své svědecké výpovědi vedle komunikace prostřednictvím aplikace WhatsApp a telefonických hovorů zmiňoval též komunikaci e-mailem s tím, že používá několik e-mailových adres (r.antos@seznam.cz, antos@magnum-nord.cz, antos@plasticunion.cz), přičemž nebylo možné zjistit, kterou z těchto adres užíval při jednání za společnost MAGNUM-NORD (viz zejména odst. [92] napadeného rozhodnutí). Součástí této úvahy však nebyl požadavek na předložení obsahu e-mailové komunikace Ing. Roberta Antoše či jiné interní dokumentace subjektu odlišného od žalobce. V tomto směru se soudu jeví, že žalobce se snaží navodit dojem procesní situace, kterou řešil v žalobě odkazovaný rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66. Jak ovšem zdejší soud již vysvětlil (viz odst. 74 výše), o takovou situaci se v nyní posuzované věci nejedná.
88. Po žalobci rovněž nebylo požadováno, aby ověřoval, zda Ing. Robert Antoš vystupoval vůči potenciálním odběratelům za MAGNUM-NORD, nebo aby hodnotil, zda jmenovaný uzavíral smlouvu jako fyzická osoba či za právnickou osobu. Po žalobci bylo požadováno pouze to, aby předložil důkazy způsobilé rozptýlit pochybnosti o tom, zda mu společnost MAGNUM-NORD skutečně poskytla deklarované zprostředkovatelské služby. Jedná se o požadavek vyplývající z rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (viz opět § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s judikaturou odkazovanou v odst. 40 a 41 výše).
89. Soud proto ve shodě s žalovaným konstatuje, že bylo primárně na žalobci, aby si v rámci své podnikatelské činnosti vhodným způsobem dokumentoval přijetí zdanitelných plnění od svých obchodních partnerů. Nelze než zopakovat, že rozhodl-li se žalobce realizovat ekonomicky významnější obchody bez písemné smlouvy (což samo o sobě není překážkou) a současně si nezajistil ani jiný způsob dokumentace průběhu a realizace jednotlivých obchodních případů, vystavil se riziku budoucí důkazní nouze ohledně tvrzených plnění (srov. judikaturu odkazovanou v odst. 72 výše, zejména tam citovaný rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-61). K dokumentaci obchodní činnosti přitom mohou sloužit

i žalobcem zmiňované moderní technologie a aplikace. Ve světle uvedeného soud nepovažuje daňovými orgány akcentovaný požadavek na dokumentaci vlastní ekonomické činnosti za nikterak nepřiměřený.

90. Soud konečně nesouhlasí s žalobcem, že by na daný případ bylo možno aplikovat závěry rozsudku NSS *Kemwater*. Jak soud již vysvětlil (viz odst. 44 výše), nutným předpokladem pro aplikaci závěrů rozsudku NSS *Kemwater* je nezbytné, aby existovala nějaká skutková indicie poukazující na osobu, která mohla fakticky dodat plnění namísto dodavatele označeného v daňovém dokladu a která zároveň byla plátcem DPH, přičemž existenci takové indicie musí přdestříhat daňový subjekt. To se však v nyní posuzované věci nestalo. Žalobce nejenže neoznačil žádného konkrétního dodavatele, který by mu za úplatu zprostředkoval zájemce o prodej odpadního materiálu, ani nepřdestřel žádnou skutkovou verzi, z níž by bylo možné dovodit, že skutečným poskytovatelem plnění deklarovaných na fakturách vystavených společností MAGNUM-NORD byla jiná osoba, tím méně v postavení plátce DPH. Soud přitom takovou indicii není schopen dovodit ani z jiných okolností případu. Veškeré dosud zjištěné okolnosti naopak nasvědčují tomu, že žalobce buď dodával odpadový materiál přímo, bez účasti jakéhokoli zprostředkovatele, anebo že Ing. Robert Antoš (který nejednal vždy z pozice statutárního orgánu společnosti MAGNUM-NORD) napomáhal zájemcům o odběr odpadového materiálu při vyhledávání vhodných dodavatelů. Ani jedna z těchto variant však nepodporuje skutkovou verzi, podle níž žalobce přijal jakékoli zprostředkovatelské služby od osoby povinné k dani odlišné od společnosti MAGNUM-NORD. Tím spíše z nich nelze dovodit existenci jiného konkrétního plátce DPH, který by měl být faktickým poskytovatelem plnění deklarovaných na předložených daňových dokladech.
91. Pokud jde o žalobní námitku, že společnost MAGNUM-NORD vykazovala plnění uskutečněná pro žalobce i v kontrolním hlášení za období, jemuž odpovídala podaná přiznání k DPH, pak k tomuto soud zcela odkazuje na vypořádání v odst. [61] ve spojení s odst. [93] napadeného rozhodnutí, s nímž se plně ztotožňuje. Žalovaný zde vysvětlil, že vykazání šetřených plnění v kontrolních hlášeních neprokazuje faktické uskutečnění zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu, ale pouze skutečnost, že toto plnění bylo formálně vykazáno. V této souvislosti přílehavě odkázal na relevantní části rozsudku NSS ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, odst. 45. Žalovaný rovněž přesvědčivě vysvětlil, jakým způsobem je třeba interpretovat žalobcem odkazovanou část rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37. V tomto rozhodnutí sice NSS uvedl, že vykazání plnění v kontrolním hlášení nepředstavuje bezvýznamný formální důkaz, současně však zdůraznil, že se jedná toliko „o dílčí nepřímý důkaz (střípek mozaiky), který v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů a zjištění svědčí bez vážných pochybností o tom, že stěžovateli bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto“ (srov. odst. 21 zmiňovaného rozsudku). Žalobce přitom nerozvíjí argumentační polemiku se závěry žalovaného, ani nevysvětluje, proč by právě údaj v kontrolním hlášení MAGNUM-NORD měl v nyní posuzované věci představovat onen chybějící „střípek mozaiky“, který by byl způsobilý zvrátit celkové hodnocení důkazní situace. Pouze kategoricky opakuje, že kontrolní hlášení není formální důkaz bez významu, aniž by jakkoli reflektoval závěry, které k této otázce žalovaný vyslovil v napadeném rozhodnutí. Soud přitom tyto závěry považuje za správné. Pro úplnost lze doplnit, že závěry vyslovené žalovaným korespondují i s pozdější

judikaturou (srov. zejména rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2025, č. j. 5 Afs 262/2024-45, odst. 31-32).

V. Závěr a náklady řízení

92. S ohledem na uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
93. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy soud nepřiznal procesně úspěšnému žalovanému náhradu nákladů řízení, neboť žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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.

Praha 17. srpna 2026

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu