



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Podpora-podnikání s. r. o.**, se sídlem Na Luhách 629/10b, Kopřivnice, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 5. 2025, č. j. 22 Af 23/2023-111,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalobce v průběhu roku 2014 podnikal v oblasti nákupu a prodeje tonerů do laserových tiskáren. Ty nakupoval mj. od dodavatele společnosti PROMITECH GROUP s.r.o. (dále jen „*PROMITECH*“). Z těchto přijatých zdanitelných plnění si uplatnil nárok na odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2014.

[2] Správce daně v průběhu roku 2015 zahájil u žalobce daňovou kontrolu za uvedené zdaňovací období. Dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH, jelikož neprokázal, že předmětné plnění (nákup tonerů) přijal od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu – společnosti PROMITECH. Na základě těchto zjištění doměřil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj („*správce daně*“) rozhodnutím ze dne 22. 6. 2018, č. j. 2618441/18/3213-50524-809845, žalobci DPH za uvedené zdaňovací období

ve výši 823 176 Kč a stanovil penále ve výši 164 635 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil rozhodnutím ze dne 27. 8. 2019, č. j. 35294/19/5300-21442-712243. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, které Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 12. 11. 2020, č. j. 22 Af 48/2019 - 72, vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud poté rozsudkem ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020 - 77, zamítl kasační stížnost žalovaného.

[3] Po doplnění spisového materiálu dospěl v dalším řízení žalovaný k závěru, že nákup tonerů od společnosti PROMITECH byl zasažen podvodem na DPH. Rozhodnutím ze dne 27. 4. 2023, č. j. 14122/23/5300-21441-712906, proto žalovaný žalobcovu odvolání opět zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 22. 6. 2018, č. j. 2618441/18/3213-50524-809845. Daňové orgány tak i nadále doměřily žalobci DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 823 176 Kč a stanovily penále ve výši 164 635 Kč.

[4] Rovněž proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2023, č. j. 14122/23/5300-21441-712906, podal žalobce žalobu. V ní napadal splnění všech tří podmínek testu o své účasti na obchodním řetězci zasaženém podvodem na DPH. Krajský soud žalobu zamítl, a to rozsudkem ze dne 23. 5. 2024, č. j. 22 Af 23/2023 - 89. Podle krajského soudu prokazatelně došlo k podvodu na DPH a žalobce minimálně měl a mohl vědět o své účasti na řetězci zasaženém tímto podvodem. Žalobce rovněž nepřijal dostatečná opatření, která by jeho účasti na řetězci zasaženém daňovým podvodem zabránila.

[5] Rozsudek krajského soudu č. j. 22 Af 23/2023 - 89 však na základě žalobcovy kasační stížnosti zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 2. 2025, č. j. 7 Afs 186/2024 - 72. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem ohledně existence daňového podvodu. Posouzení vědomé účasti žalobce na řetězci zasaženém tímto podvodem a nepřijetí dostatečných opatření, kterými by tuto účast vyloučil, však Nejvyšší správní soud považoval ze strany krajského soudu za nedostatečné. Proto krajskému soudu uložil, aby se těmito otázkami zabýval znovu a řádně reagoval na žalobní námitky.

[6] V dalším řízení rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 22. 5. 2025, č. j. 22 Af 23/2023 - 111, kterým žalobcovu žalobu opět zamítl.

[7] V úvodu (nyní přezkoumávaného) rozsudku č. j. 22 Af 23/2023 - 111 krajský soud upozornil, že Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožnil ohledně hodnocení toho, že předmětný obchodní řetězec se společností PROMITECH byl zasažen podvodem na DPH. Krajský soud proto opakovaně posuzoval pouze naplnění druhého a třetího kroku testu – tedy vědomé zapojení žalobce do tohoto řetězce a přijetí dostatečných opatření. V nyní přezkoumávaném rozsudku však krajský soud shrnul také skutečnosti svědčící o existenci podvodu na DPH i jeho podstatu spočívající v získání daňového zvýhodnění, neboť tyto skutečnosti poté zohledňoval též v rámci posouzení zbylých dvou kroků testu.

[8] Rovněž závěry žalovaného o vědomosti žalobce o účasti na předmětném podvodu přitom krajský soud považoval za správné a náležitě odůvodněné. V rámci tohoto hodnocení krajský soud zdůraznil zejména velké objemy obchodů mezi žalobcem a společností PROMITECH, ačkoli navázání spolupráce proběhlo nestandardním způsobem (pouze e-mailem, přičemž způsob navázání spolupráce žalobce důvěryhodně

pokračování

nevysvětlil, resp. poté, co jeho vysvětlení daňové orgány vyvrátily, reagoval žalobce zcela odlišnými tvrzeními, která se od těch původních zásadně lišila); navíc žalobce se svým obchodním partnerem spolupracoval poprvé. Jako další indicii svědčící o vědomém zapojení žalobce do daného podvodu na DPH poté krajský soud vyhodnotil nezveřejňování účetních závěrek společností PROMITECH, změnu názvu společnosti PROMITECH několik měsíců před navázáním obchodní spolupráce se žalobcem i změnu jejího sídla na virtuální sídlo, nestandardní průběh obchodní spolupráce, absenci písemných smluv i rizikovost obchodované komodity.

[9] Ve zbývající části rozsudku se krajský soud zabýval posledním krokem testu, tedy přijetím dostatečných opatření ze strany žalobce, kterými mohl své účasti na řetězci zasaženém podvodem na DPH zabránit. Podle krajského soudu žalobce dostatečně neprověřil společnost PROMITECH ani osoby za tuto společnost jednajících. Žalobce podle krajského soudu ignoroval podezřelé okolnosti, kterých se v daném případě vyskytlo značné množství. Ani v posledním kroku testu tedy krajský soud žalobci nepřisvědčil.

[10] Proti rozsudku krajského soudu č. j. 22 Af 23/2023 - 111 podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)

[11] V první části kasační stížnosti stěžovatel namítl nesprávné právní posouzení krajského soudu, resp. daňových orgánů ohledně jeho vědomé účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH. Tyto závěry podle stěžovatele navíc ani nemají oporu ve spisech. Okolnosti kladené mu k tíži nemají podle stěžovatele příčinnou souvislost s daňovým podvodem a nemají tak vypovídací schopnost ve vztahu k jeho povědomí o možném podvodu na DPH v době realizace obchodů. Podle stěžovatele daňové orgány nevyslovily závěr, že stěžovatel se společností PROMITECH obchodoval ve velkých objemech, jak konstatoval krajský soud. Rovněž navázání obchodní spolupráce mezi stěžovatelem a společností PROMITECH proběhlo standardně, nadto detailní e-mailová komunikace do jisté míry nahradila absenci podrobných smluv. Podle stěžovatele není ani nestandardní, že se transakce uzavírají s jinou osobou než jednatelem společnosti a nelze mu rovněž ani klást k tíži skutečnosti, které nastaly až dodatečně a vyvozovat z nich stěžovatelu nedostatečnou obezřetnost. Za nedostatečné indicie, které mají svědčit o existenci podvodu na DPH, stěžovatel považuje rovněž nezveřejňování účetních závěrek, změny zapsaných údajů v obchodním rejstříku ze strany společnosti PROMITECH a rizikovost obchodované komodity.

[12] Ve druhé části kasační stížnosti stěžovatel namítl rovněž nesprávné právní posouzení krajského soudu ohledně přijetí dostatečných opatření. Stěžovatel je nadále přesvědčen, že si počínal dostatečně obezřetně a přijal adekvátní opatření ve snaze zabránit své účasti na řetězci zasaženém podvodem na DPH. K tomu odkázal na kontrolu veřejného rejstříku, insolvenčního rejstříku a registru plátců DPH, jakož i na průběh obchodní spolupráce se společností PROMITECH.

[13] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který navrhl její zamítnutí. Žalovaný souhlasil s právním posouzením krajského soudu, přičemž odkázal na rozsudek krajského soudu a na své rozhodnutí, jakož i svá předchozí vyjádření ve věci. Žalovaný je stále přesvědčen, že stěžovatel přinejmenším měl a mohl vědět o zasažení spolupráce

se společností PROMITECH podvodem na DPH; stěžovatel rovněž nepřijal dostatečná opatření, aby své účasti na uvedené spolupráci zamezil. Žalovaný tedy trvá na svém závěru, že byly splněny všechny tři kroky testu týkajícího se podvodu na DPH, resp. možnosti odepřít nárok na odpočet DPH. Odpočet DPH tak byl stěžovateli odepřen po právu.

[14] Kasační stížnost **není** důvodná.

[15] Úvodem svého právního hodnocení Nejvyšší správní soud připomíná, že se dané věci jedná o opakované posouzení otázky odepření stěžovatelova nároku na odpočet DPH z důvodu jeho vědomé účasti na řetězci zasaženém podvodem na DPH. Spory, jako je tento, přitom představují častou agendu v řízeních před Nejvyšším správním soudem a existuje k nim bohatá judikatura jak Nejvyššího správního soudu, tak Soudního dvora EU. Tuto judikaturu ostatně obsáhle, opakovaně a přiléhavě shrnul krajský soud i v nyní přezkoumávaném rozsudku, účastníkům řízení je známá, a proto v tomto směru Nejvyšší správní soud odkazuje na odst. 31 až 42 a dále odst. 58 a 59 rozsudku krajského soudu.

[16] Nejvyšší správní soud rovněž upozorňuje, že v nynějším rozsudku již nebude přezkoumávat závěr o existenci podvodu na DPH v rámci obchodní spolupráce mezi stěžovatelem a společností PROMITECH. Jak opakovaně upozornil i krajský soud, závěr o existenci podvodu na DPH u společnosti PROMITECH potvrdil Nejvyšší správní soud už ve svém předchozím rozsudku č. j. 7 Afs 186/2024 - 72, zejména v odst. [17] až [21]. Je pravda, že krajský soud ve svém zde přezkoumávaném rozsudku skutečnosti svědčící o podvodu na DPH u společnosti PROMITECH obsáhle rekapituloval, nečinil tak však z důvodu nového právního hodnocení, ale pouze pro úplné vyličení všech skutkových okolností daného sporu (k tomu srov. zejména odst. 30 rozsudku krajského soudu).

[17] Sporným zůstalo toliko naplnění druhého a třetího kroku testu účasti daňového subjektu na řetězci zasaženém podvodem na DPH, tedy zda stěžovatel přinejmenším měl a mohl vědět o své účasti na řetězci zasaženém daňovým podvodem, resp. zda přijal dostatečná opatření, aby své účasti na takovém obchodním řetězci zabránil. V rozsahu těchto otázek je přitom stěžovatelova kasační stížnost přípustná, neboť Nejvyšší správní soud se těmito otázkami ve svém předchozím rozsudku věcně nezabýval [nejsou tedy naplněny podmínky pro nepřipustnost kasační stížnosti, resp. v ní uváděných důvodů ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

[18] Krajský soud dospěl k závěru, že oba uvedené kroky byly naplněny. Nejvyšší správní soud s krajským soudem souhlasí.

[19] V první řadě Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud dostal požadavkům na přezkoumatelnost svého rozsudku a věc v dostatečném rozsahu posoudil. Krajský soud tedy vyhověl všem povinnostem, které mu uložil Nejvyšší správní soud v předchozím zrušujícím rozsudku č. j. 7 Afs 186/2024 - 72 a závěry krajského soudu jsou nyní již způsobilé věcného přezkumu. I v jeho rámci přitom závěry krajského soudu obstály.

[20] Druhým krokem testu, tedy hodnocením objektivních okolností svědčících o stěžovatelově vědomé účasti na řetězci zasaženém podvodem na DPH, se krajský soud zabýval v odst. 57 až 65 svého rozsudku. V první řadě přitom krajský soud správně připomněl, že při zkoumání objektivních okolností svědčících o vědomém zapojení

pokračování

daňového subjektu do řetězce zasaženého daňovým podvodem je nutné na tyto okolnosti hledět jako na celek indicií. Ačkoliv každá indicie sama o sobě nemusí indikovat nezákonné jednání, ve svém souhrnu více indicií může tvořit logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět měl a mohl. Objektivní okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (srov. odst. 58 rozsudku krajského soudu i s obsáhlou citací přílehlavé judikatury).

[21] Uvedenými východisky se poté krajský soud řídil i při posuzování jednotlivých objektivních okolností. Naopak stěžovatel podle Nejvyššího správního soudu uvedená ustálená a mnohokrát opakovaná východiska ve své kasační stížnosti přehlíží a jednotlivé objektivní okolnosti se snaží účelově vytrhávat z kontextu a izolovaně zpochybnit. Opomíjí přitom, že jednotlivé okolnosti je třeba hodnotit opačným způsobem, tedy v jejich vzájemné souvislosti, jak správně upozornil již krajský soud.

[22] Z rozhodnutí daňových orgánů a následně i rozsudku krajského soudu je zřejmé, že se v daném případě vyskytly „klasické“ objektivní okolnosti, které zpravidla bývají přítomny v řetězcích zasažených daňovými podvody. Mezi takové objektivní okolnosti krajský soud podle Nejvyššího správního soudu správně zařadil:

- značné objemy obchodů mezi stěžovatelem a společností PROMITECH;
- nestandardní a nedostatečně vysvětlené navázání spolupráce mezi stěžovatelem a společností PROMITECH;
- nezveřejňování účetních závěrek společnosti PROMITECH;
- změnu názvu i sídla na sídlo virtuální u společnosti PROMITECH;
- objednání přepravy zboží stěžovatelem ještě předtím, než mu společnost PROMITECH sdělila, kdy bude zboží doručeno;
- časté střídání stěžovatelových dodavatelů po jedné či dvou dodávkách, přičemž vícero těchto spoluprací bylo zatíženo podvody na DPH;
- absenci písemných smluv;
- obecnou rizikovost nakupované komodity od společnosti PROMITECH.

[23] Na základě těchto objektivních okolností a jejich hodnocení i Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel přinejmenším měl a mohl vědět o zasažení dotčené obchodní spolupráce se společností PROMITECH podvodem na DPH.

[24] Za objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení stěžovatele do obchodní spolupráce zasažené podvodem na DPH je třeba považovat především velké objemy obchodů, ačkoli stěžovatel se společností PROMITECH spolupracoval poprvé a v průběhu daňového řízení ani nedokázal vysvětlit, jak svou obchodní spolupráci s uvedenou společností navázal. Rovněž nelze přehlédnout, že žalobce odebral zboží od společnosti PROMITECH pouze na základě její nabídky, aniž si prokazatelně zjistil konkurenční cenové nabídky od firem, s nimiž dle vlastního vyjádření bezproblémově spolupracoval.

[25] Není přitom nijak rozhodné, zda žalovaný ve svém rozhodnutí označil objemy obchodů mezi stěžovatelem a společností PROMITECH za vysoké, nebo zda tak učinil

až krajský soud ve svém rozsudku. Podstatné je, že žalovaný ve svém rozhodnutí objemy obchodů vyčíslil a tuto částku následně převzal krajský soud do svého rozsudku. Nejvyšší správní soud přitom dává krajskému soudu za pravdu, že transakce mezi stěžovatelem a společností PROMITECH ve výši 4,7 milionu korun byly vzhledem k ostatním stěžovatelovým transakcím, povaze nakupované komodity i skutečnosti, že stěžovatel se společností PROMITECH předtím nikdy neobchodoval, značně vysoké. To shodně konstatoval již krajský soud v odst. 64 svého rozsudku. Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že k dané komoditě jako rizikové se vyslovil např. v rozsudku ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 444/2020 - 64, odst. [18], a to ve vztahu již ke zdaňovacímu období srpen 2012 (podobně rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33). Ke způsobu navázání spolupráce, včetně otázky spolupráce s dosud neproověřeným partnerem, lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2023, č. j. 7 Afs 105/2023 - 64, odst. [21], včetně tam uvedených odkazů na další judikaturu. Obchody v milionových částkách, ve smyslu transakcí ve vysokých objemech, ve spojení s krátkodobou spoluprací nepodloženou dřívějšími skutečnostmi a nedostatečně podrobným písemným zachycením smluvních ujednání, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 23. 4. 2024, č. j. 1 Afs 76/2023 - 101, odst. [35].

[26] Jak Nejvyšší správní soud popsal výše, dalšími okolnostmi, které by v obezřetném daňovém subjektu měly vyvolat pochyby o legalitě navázané obchodní spolupráce patří ve svém souhrnu a ve spojení s dalšími okolnostmi nezveřejňování účetních závěrek ze strany sporného dodavatele, změna jeho sídla, personální změny a jeho přesídlení na virtuální adresu (k těmto okolnostem viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021 - 89, odst. [48], [54] a [55]). Jak navíc opakovaně upozornili žalovaný i krajský soud, obchodovaná komodita tonerů do laserových tiskáren patří mezi rizikové komodity, u nichž často dochází k padělání (srov. rozsudek č. j. 1 Afs 444/2020 - 64 vzpomenutý v odst. [25]).

[27] K rizikovosti zboží Nejvyšší správní soud blíže uvádí, že byť je pravda, že podvody na DPH lze páchat s jakýmkoli zbožím, přesto není druh obchodovaného zboží při posuzování vědomosti o daňovém podvodu bez významu. Jak již bylo naznačeno, po daňových subjektech lze požadovat zvýšenou obezřetnost nejen z hlediska okolností na straně dodavatelů, ale i předmětu dodávky – mj. z hlediska rizikovosti komodity (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, odst. [69]). Typicky se vyšší obezřetnost požaduje při obchodování se zbožím, o kterém je známo, že je častým předmětem podvodů na DPH (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58, odst. [42], nebo ze dne 7. 10. 2022, č. j. 5 Afs 55/2020 - 91, odst. [50]). Stejně tak je ovšem vyšší obezřetnost namístě i v případech, kdy daňový subjekt obchoduje se zbožím, které bývá paděláno. Nejde přitom o to, zda v konkrétním případě o padělky skutečně jde. Podstatné je, jak pečlivě si daňový subjekt při obchodování s takovým zbožím vlastně počínal – zda si ověřil originalitu a původ, zejména pokud je nakupoval mimo oficiální distribuční síť (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 444/2020 - 64, odst. [18]), nebo ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020 - 84, odst. [30]).

[28] Právě takto své úvahy postavil i žalovaný. Neuvedl jen obecně, že tonery jsou zboží, „o kterém se ví, že je často paděláno“, ale zároveň zdůvodnil, proč lze trh s tonery označit

pokračování

za rizikový (své tvrzení, že se na tomto trhu relativně často vyskytují padělky, opřel o veřejně dostupné zdroje), a proč tedy lze od obchodníků na tomto trhu očekávat zvýšenou obezřetnost, ať už se jedná o prověřování dodavatelů, nebo o následnou kontrolu zboží. Na tomto základě pak žalovaný důvodně kladl stěžovateli k tíži, že se – při obchodování s dodavatelem, který vykazoval zmiňované problematické znaky – fakticky nijak nezajímal o původ a originalitu zboží (zde žalovaný odkázal např. na otázku certifikátů autorizovaných distributorů). Žalovaný výslovně uvedl, že jde o rizikové zboží i z pohledu placení DPH (vzhledem k vysoké hodnotě a malým rozměrům tonerů, díky čemuž není složité zajišťovat jejich skladování a přepravu, přičemž se do obchodování zapojuje větší množství účelově založených subjektů, které si neplní své daňové povinnosti). Úvahy, vykreslující stěžovatelovo neobezřetné jednání při obchodování s tímto zbožím, ovšem žalovaný správně založil na rizikovosti obchodů plynoucí z toho, že tonery bývají padělány.

[29] V tomto smyslu věc v zásadě hodnotil i krajský soud (viz odst. 65 napadeného rozsudku), byť také uvedl, že rizikovost vychází už ze samotné podstaty tonerů jakožto tiskového spotřebního zboží, které se zpravidla obchoduje ve velkých objemech, a kontrola každého jednotlivého toneru je tak prakticky vyloučena. Tato myšlenka však není zcela přiléhavá. Z tohoto pohledu by totiž bylo třeba považovat za rizikové jakékoli menší zboží obchodované ve větších objemech. Krajský soud ovšem své úvahy správně dovedl k tomu, že o to více (je-li složité veškeré zboží zkontrolovat) je třeba dbát na zajištění obchodů například uzavřením písemných smluv z hlediska zabezpečení smluvní ochrany odběratele. Tím krajský soud – stejně jako před ním žalovaný – nepoukazoval jen na samotnou skutečnost, že stěžovatel neuzavřel nějaký „formální“ dokument v podobě kupní smlouvy (jak argumentuje stěžovatel), ale že si obchody nedostatečně smluvně zajistil.

[30] Posuzovaná obchodní spolupráce mezi stěžovatelem a společností PROMITECH dále byla zatížena i dalšími obvyklými nestandardními okolnostmi jako absencí písemných smluv mezi stěžovatelem a společností PROMITECH (resp. nedostatečným písemným zachycením závazků a spolehnutí se pouze na strohé e-mailové zprávy bez bližších podrobností) a častým střídáním stěžovatelových dodavatelů po jedné či dvou dodávkách (jak vyplývá z poznatků z jiných zdaňovacích období), přičemž vícero těchto spoluprací bylo zatíženo daňovými podvody. Byť stěžovatel uváděl, že dodavatele vybíral vždy s ohledem na nejvýhodnější nabídku a toto jednání je jistě běžné v podnikatelském styku, stěžovatel svá tvrzení o nejvýhodnějších nabídkách v průběhu daňového řízení nijak nedoložil a ani se nijak nevyjádřil k faktu, že žalovaný zjistil podvody DPH při obchodování s tonery a laserovými tiskárnami i v jiných zdaňovacích obdobích (konkrétně únor, srpen a listopad 2014 a leden 2015), kdy se pouze měnili stěžovatelovi dodavatelé, kteří se následně stali nekontaktními.

[31] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné dopodrobna opakovat konkrétní hodnocení jednotlivých objektivních okolností žalovaným a následně krajským soudem, k čemuž odkazuje především na odst. 75 až 86 rozhodnutí žalovaného a odst. 58 až 65 rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud uzavírá, že daňové orgány sestavily takový souhrn objektivních okolností, na základě kterých i podle Nejvyššího správního soudu stěžovatel přinejmenším měl a mohl vědět o zasažení obchodní spolupráce se společností PROMITECH podvodem na DPH. Stěžovatel mnohé nejasnosti a nestandardní okolnosti nijak nevysvětlil a v žalobě i následné kasační stížnosti jednotlivé okolnosti vytrhává z kontextu, resp. je hodnotil pouze izolovaně, a v tomto smyslu s nimi nakládá účelově. Jak

však Nejvyšší správní soud (a před ním i krajský soud) upozornil, jednotlivé okolnosti je naopak třeba hodnotit v jejich souhrnu a v kontextu celé obchodní spolupráce.

[32] Třetím krokem testu, tedy hodnocením míry obezřetnosti daňového subjektu se krajský soud zabýval v odst. 66 a 67 svého rozsudku a žalovaný v odst. 87 až 89 svého rozhodnutí, na které Nejvyšší správní soud opět pro úplnost odkazuje.

[33] Zde krajský soud v první řadě správně upozornil, že některé okolnosti mohou mít relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu či účasti na něm, případně i pro vyloučení přijetí dostatečných opatření (již krajský soud příležitostně odkázal např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019 - 79, či ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42); není proto vadou, „smísí-li“ daňové orgány některé okolnosti v pasážích věnovaných jednotlivým krokům vědomostního testu, pokud z nich dovodí správné závěry ve vztahu k těmto krokům (srov. odst. 59 rozsudku krajského soudu).

[34] I ohledně této otázky přitom Nejvyšší správní soud souhlasí s právním posouzením krajského soudu, že stěžovatel nepřijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zamezil.

[35] Jak správně upozornil stěžovatele již krajský soud, právě stěžovatelem tvrzené prověření společnosti PROMITECH ve veřejném rejstříku mělo vést stěžovatele k větší obezřetnosti, neboť, jak již bylo konstatováno výše, společnost PROMITECH nezveřejňovala účetní závěrky, měla virtuální sídlo a několik měsíců před zahájením spolupráce se stěžovatelem změnila název, sídlo, jednatele i společníka [viz výše; jen na okraj Nejvyšší správní soud zmiňuje, že jednatelka společnosti v souvisejícím období, paní D. (také jako osoba za danou společnost vystupující), byla v souvislosti se svou činností v rámci společnosti PROMITECH pravomocně odsouzena a její „nástupkyně“ na pozici jednatelky, paní P., neměla v ČR zjištěn legální pobyt – srov. např. odst. 55 a 56 napadeného rozsudku]. S ohledem na výše obsáhle popsané další nestandardní okolnosti, které se v rámci obchodní spolupráce se společností PROMITECH vyskytly, měl stěžovatel i podle Nejvyššího správního soudu nabyt podezření o možném podvodu na DPH a uchýlit se k dalšímu prověření společnosti PROMITECH, např. k osobnímu kontaktu s p. P. (který za společnost PROMITECH vůči stěžovateli vystupoval, resp. mu adresoval e-mailovou nabídku spolupráce) či osobou jednající za společnost, jak je ostatně v obchodních vztazích obvyklé, což však stěžovatel neučinil (k nedostatečné obezřetnosti při absenci osobního setkání v obdobných případech viz rozsudek č. j. 7 Afs 105/2023 - 64, odst.[22]).

[36] Nahlédnutí do insolvenčního rejstříku (popř. do jiného veřejného rejstříku), na které se odvolával stěžovatel, lze i podle Nejvyššího správního soudu vyhodnotit jako pouze minimální míru obezřetnosti nekorespondující s uvedeným podezřelými okolnostmi posuzované spolupráce, resp. v kontextu okolností případu toliko jako základní a nedostatečné opatření k zamezení účasti na podvodu na DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2023, č. j. 4 Afs 150/2023 - 46, odst. [59], či ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020 - 55, odst. [45]). Stěžovatelova bezhotovostní platba na účet zveřejněný v registru plátců DPH a uchování dokumentace k obchodům je pouze plněním jeho povinností jako daňového subjektu, který si následně nárokuje odpočet DPH.

pokračování

[37] K poslednímu kroku testu tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že nároky kladené na daňový subjekt stran možných opatření zabraňujících jeho účasti na daňovém podvodu se vždy odvíjí od míry nestandardnosti posuzovaných transakcí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2024, č. j. 3 Afs 343/2021 - 43, odst. [24]). Čím více nestandardních okolností se objeví, tím obezřetněji by si přirozeně měl počínat daňový subjekt. Jak přitom Nejvyšší správní soud již výše opakovaně konstatoval, v daném případě se objevil značný počet typických podezřelých okolností svědčících o zasažení obchodní spolupráce stěžovatele se společností PROMITECH podvodem na DPH. Naopak stěžovatelem přijatá opatření byla nedostatečná, resp. jeho jednání při navázání a dále v průběhu obchodní spolupráce se společností PROMITECH lze označit přinejlepším za málo obezřetné. Nejvyšší správní soud tedy s krajským soudem i daňovými orgány souhlasí, že stěžovatel rezignoval na své povinnosti postupovat s péčí řádného hospodáře. Kdyby stěžovatel tyto své povinnosti nepodcenil, resp. je splnil, musel by dospět k závěru o problematičnosti obchodní spolupráce se společností PROMITECH.

[38] Z výše uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelova kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[39] Stěžovatel v nynější věci nebyl úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti, proto ani on nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 25. listopadu 2025

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu