

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Čokoládovny Fikar, s.r.o.,** IČO: 255 29 811, se sídlem nám. 1. května 1306/4, Kuřim, zast. Mgr. Petrem Vodkou, advokátem, se sídlem Orlí 27, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2019, č. j. 24029/19/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 11. 2020, č. j. 62 Af 60/2019 - 91,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry:
- ze dne 22. 10. 2018, č. j. 4365245/18/3005-52522-709745, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období duben 2016 ve výši 74.210 Kč a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu stanoveno penále ve výši 14.842 Kč,
- ze dne 22. 10. 2018, č. j. 4365596/18/3005-52522-709745, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červen 2016 ve výši 110.478 Kč a podle § 251 daňového řádu stanoveno penále ve výši 22.095 Kč,
- ze dne 22. 10. 2018, č. j. 4365666/18/3005-52522-709745, kterým byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 196.815 Kč a podle § 251 daňového řádu stanoveno penále ve výši 39.363 Kč,

- ze dne 22. 10. 2018, č. j. 4365717/18/3005-52522-709745, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 286.298 Kč a podle § 251 daňového řádu stanoveno penále ve výši 57.259 Kč,
- ze dne 22. 10. 2018, č. j. 4365787/18/3005-52522-709745, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2016 ve 215.085 Kč a podle § 251 daňového řádu stanoveno penále ve výši 43.017 Kč,
- ze dne 22. 10. 2018, č. j. 4388386/18/3005-52522-709745, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací listopad 2016 ve výši 35.566 Kč,
- ze dne 22. 10. 2018, č. j. 4388880/18/3005-52522-709745, kterým byl žalobci stanoven nadměrný odpočet za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 58.403 Kč,
- ze dne 22. 10. 2018, č. j. 4388983/18/3005-52522-709745, kterým byl žalobci stanoven nadměrný odpočet za zdaňovací období leden 2017 ve výši 160.065 Kč,
- ze dne 22. 10. 2018, č. j. 438913/18/3005-52522-709745, kterým byl žalobci stanoven nadměrný odpočet za zdaňovací období únor 2017 ve výši 87.312 Kč,
- ze dne 22. 10. 2018, č. j. 4389166/18/3005-52522-709745, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období duben 2017 ve výši 4.080 Kč.

[2] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobce uvedl, že závěry správních orgánů jsou nelogické a nemají podklad v provedených důkazech. Namítl, že byla porušena zásada procesní rovnosti, když žalovaný konstatoval, že žalobce jakožto zkušený podnikatel se za dobu svého podnikání musel seznámit s prostředím a nabýt zkušenosti. Žalobce vyjádřil nesouhlas se závěrem žalovaného, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH a žalobce mohl a měl vědět, že je součástí takového řetězce. Přesvědčení žalovaného o účelovosti převodu GRAVOPLAST s. r. o. se nezakládá na objektivních skutečnostech. Tato společnost reálně žalobci poskytovala plnění v podobě dodávky balících prací čokoládových výrobků. Jestliže žalovaný argumentuje tím, že tato společnost se stala nespolehlivým plátcem DPH, ignoruje fakt, že toto nastalo až po provedených daňových kontrolách a v registru plátců byla takto označena až k 17. 10. 2017. O spolupráci GRAVOPLAST s. r. o. se společností MP beauty, spol. s r. o., v likvidaci, žalobce vůbec nevěděl, jak je uvedeno v prohlášení jednatele GRAVOPLAST s. r. o. MP Beauty, spol. s r. o. nebyla přímým obchodním partnerem žalobce. Žalobce nemůže být postihován za jednání společnosti, na kterém se nepodílel, o kterém nevěděl a ani vědět nemohl. V této souvislosti žalobce poukázal na závěry uvedené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 (dále též „věc *Vyrtych*“), a SDEU ve věci *Mahagében*. Rovněž družstvo ROZMARÝN bylo označeno v registru plátců DPH jako nespolehlivá osoba až po kontrolovaném období (od 30. 6. 2018). Nedoplatky na DPH u těchto společností nemůže žalobce nijak ovlivnit, neboť v nich nevlastní žádné vlastnické podíly a není zastoupen v jejich statutárních orgánech.

[3] Tvrzení žalovaného o nelegálním zaměstnávání cizinců u žalobce není podložené. Podle žalobce se o nelegální zaměstnávání nejednalo. Pohled správních orgánů, které přičítají k tíži žalobce ústní smlouvy, neodpovídá právnímu řádu a nerespektuje zásadu smluvní volnosti. Během spolupráce s GRAVOPLAST s. r. o. nenastaly žádné komplikace. Hotovostní úhrady, které žalovaný považuje za nestandardní, nejsou protizákonné a žalobce je vysvětlil požadavky pracovníků GRAVOPLAST s. r. o., kteří jsou ukrajinskými státními příslušníky a preferují hotovostní výplatu. Popisované objektivní okolnosti jsou pouze domněnky žalovaného nemající žádnou oporu v provedených důkazech. V této

souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, sp. zn. 9 Afs 194/2017, dle kterého důkazní břemeno o podvodném jednání nese správce daně. Správní orgány nepředkládají relevantní důkazy a jednostranně odmítají tvrzení a důkazy žalobce, který předložil rozumné a přesvědčivé vysvětlení, které žalovaný nevyvrátil, pouze ho odmítl a stvořil svoji konstrukci, která má obhájit nesprávný postup správce daně ve věci. Žalobce vždy postupoval s péčí řádného hospodáře.

[4] Krajský soud v Brně nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Neztotožnil se se závěrem žalovaného, že na žalobce, jakožto zkušeného podnikatele lze klást přísnější nároky stran jeho obezřetnosti, neboť nelze vyloučit, že při dlouhodobé bezproblémové spolupráci s konkrétním dodavatelem po čase poleví při jeho prověřování. Shledal však, že tento nesprávný názor žalovaného neměl na posouzení věci reálný vliv, neboť žalovaný posoudil rozhodující okolnosti nestranně, objektivně a bez nedůvodné přísnosti. Krajský soud dále poukázal na dodavatelsko-odběratelské řetězce zjištěné správcem daně a konstatoval, že existence chybějící daně i přes tvrzenou nevědomost žalobce o této skutečnosti či (ne)možnost žalobce situaci ovlivnit byla v posuzované věci splněna.

[5] K nesouhlasu žalobce s tím, že pracovníci u něj vykonávali nelegální práce, krajský soud uvedl, že o této skutečnosti rozhodly správní orgány a konečně i krajský soud svým rozsudkem ze dne 27. 2. 2020, č. j. 62 Ad 7/2017 - 74. Za tohoto stavu pak je poskytnutí služeb od GRAVOPLAST s. r. o. kvalifikované jako nelegální práce jistě signálem pro objednatele – žalobce – ke zvýšené opatrnosti ve vztahu k důvěryhodnosti dodavatele GRAVOPLAST s. r. o. Už jen tato skutečnost tak dle názoru krajského soudu by měla v rozumném objednateli vzbudit určité pochybnosti o solidnosti takového dodavatele, a to již v okamžiku, kdy podezření na nelegální práci konstatuje oblastní inspektorát.

[6] Krajský soud dal za pravdu žalobci, že minulé (pozitivní) zkušenosti se v běžném obchodním styku mohou projevit v mnoha aspektech spolupráce mezi dotčenými subjekty. Nelze než přisvědčit žalobci i v tom, že svým jednáním v rámci obchodního vztahu se společností GRAVOPLAST s. r. o. neporušil soukromoprávní právní předpisy. Rovněž lze se žalobcem souhlasit, že hotovostní platby do určité výše nejsou nezákonné.

[7] I přes uvedené však nelze odhlížet od celkového obrazu, který ze žalovaným označených okolností o transakcích mezi žalobcem a společností GRAVOPLAST s.r.o. plyne – žalobce uzavřel v některých ohledech značně obecnou smlouvu o dílo s personálně spřízněnou společností (jednatel žalobce byl jediným společníkem společnosti GRAVOPLAST s.r.o.), následně svůj obchodní podíl prodal panu R. za částku vzbuzující podezření (a to bez ohledu na to, zda byla společnost k DPH registrována či nikoli); žalobce uzavřel s GRAVOPLAST s. r. o. smlouvu o dílo i přes konstatování umožnění nelegální práce bez sankčních ujednání vůči dodavateli v tomto směru a platby prováděl v hotovosti. Krajský soud se proto ztotožnil se žalovaným, že byť objektivní okolnosti samy o sobě jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání odvolatele, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobce musel vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Pokud žalobce nestanovil dodavateli (GRAVOPLAST s.r.o.) sankci za (další) porušení zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, za které byla žalobci uložena pokuta ve

výši 1.400.000 Kč, nejedná se o běžnou obchodní praxi.

[8] Žalovaný nepostupoval v rozporu se závěry uvedenými v rozsudku NSS ve věci Vyrtych, jelikož se mu podařilo přesvědčivě zpochybnit verzi obchodních transakcí předestřenou žalobcem, přičemž žalovaným bylo prokázáno spáchání daňových podvodů v rámci dodavatelsko-odběratelských řetězců, v nichž byl žalobce zapojen, a nikoliv „pouze“ neodvedení daně jedním článkem řetězce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost. Namítl, že jestliže krajský soud dospěl k závěru, že na něj není možno z hlediska vědomosti o podvodu na DPH nahlížet přísněji s odůvodněním, že je zkušeným podnikatelem, pak měl dát stěžovateli za pravdu také v tom, že nemohl vědět při vynaložení náležité opatrnosti o existenci podvodu na DPH. K závěru krajského soudu, že nic nenamítal proti zjištěním ohledně chybějící DPH u ROZMARÝN družstvo a MP beauty, spol. s r. o., stěžovatel uvedl, že mu o těchto skutečnostech nebylo nic známo, tak ani nemohl nic namítat.

[10] Při hodnocení existence objektivních okolností dal soud za pravdu ve větší části argumentace opět stěžovateli, ale bez patřičného vyústění závěrů z toho plynoucích. Krajský soud si protiřečí, neboť v bodě 24 odůvodnění uvedl, že stěžovatel uzavřel v některých ohledech značně obecnou smlouvu o dílo s personálně spřízněnou společností GRAVOPLAST s.r.o. a následně svůj obchodní podíl prodal za částku vzbuzující podezření, a zároveň v bodě 23 uvedl, že stěžovatel při svém jednání neporušil soukromoprávní předpisy. Obecnost smlouvy nemůže být podle stěžovatele namítána, když reálné plnění ze strany dodavatele balících prací bylo bezproblémové. Převodem společnosti GRAVOPLAST s.r.o. byl primárně sledován záměr na eliminaci nákladů spojených s jejím udržováním, popř. likvidací. Závěr, že k prodeji společnosti GRAVOPLAST s. r. o. došlo pod cenou, také není relevantní, jelikož v okamžiku prodeje jako plátce DPH registrována nebyla.

[11] Podle stěžovatele není akceptovatelné, aby krajský soud v bodě 23 konstatoval, že hotovostní platby do určité výše nejsou nezákonné, a následně v bodě 24 uvedl, že jedním z článků řetězce dokládající celkový obraz jsou hotovostní platby.

[12] Proti závěru krajského soudu, že pokud stěžovatel nestanovil dodavateli GRAVOPLAST s.r.o. sankci za další porušení zákona o zaměstnanosti, za které byla stěžovateli uložena pokuta ve výši 1.400.000 Kč, nejedná se o běžnou obchodní praxi, stěžovatel namítl, že danou situaci není možné posoudit jako nelegální práci, neboť jedna kontrola za stejných skutkových okolností skončila uložením pokuty a následná kontrola stejnou situaci vyhodnotila jako bezproblémovou. Jelikož stěžovatel nadále odmítá verzi Státního úřadu inspekce práce, že by došlo ke správnímu deliktu nelegální práce, neuplatňuje žádnou pokutu vůči svému bývalému dodavateli. Není pravdou, že stěžovatel neupravil vzájemnou odpovědnost za případné opakování takovéto situace, neboť stěžovatel reagoval na dané řízení bezprostředně tím, že začal odvádět platby DPH přímo na daňový účet společnosti GRAVOPLAST s. r. o.

[13] Pokud krajský soud nepovažoval závěry rozsudku NSS ve věci *Vyrtych* za relevantní, je tento závěr nesprávný, neboť stěžovatel je postihován za jednání společnosti, o kterém nevěděl a ani vědět nemohl, nad touto společností nemá jakoukoliv kontrolu a není s ní nijak spojen ani vlastnicky. Správní orgány se snaží vnutit stěžovateli svůj nesprávný výklad soukromoprávních norem. Finanční úřady vymáhají daň tam, kde ji mohou nejsnadněji vymoci, bez ohledu na skutkové okolnosti případu.

[14] Nebylo prokázáno, že stěžovatel mohl vědět či věděl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Stěžovatel předestřel svoje zdůvodnění jednotlivých částí obchodních transakcí se svým dodavatelem a správním orgánům se toto zdůvodnění nepodařilo přesvědčivě zpochybnit. Správní orgány se omezily pouze na odmítnutí verze předložené stěžovatelem s tím, že mají svoji představu o tom, jakým způsobem by měl stěžovatel podnikat a jaké by měl uzavírat soukromoprávní závazky. Přestože krajský soud dal stěžovateli na více místech za pravdu, tyto své dílčí závěry nesprávně právně vyhodnotil a nepromítl je do svého rozhodnutí.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel často překrucuje a vytrhává z kontextu jednotlivé pasáže napadeného rozsudku. Žalovaný zmínil, že posouzení věci nebylo založeno na závěru ohledně míry obezřetnosti v obchodních vztazích v návaznosti na dobu podnikání stěžovatele. Stěžovatel musel vědět, že si objednává ukrajinské dělnice, které pracují „na černo“. Krajský soud stran objektivních okolností přisvědčil stěžovateli toliko ve dvou dílčích tvrzeních, a to, že svým jednáním v rámci obchodního vztahu se společností GRAVOPLAST s. r. o. neporušil soukromoprávní právní předpisy a hotovostní platby do určité výše nejsou nezákonné. Krajský soud nevyhodnotil zjištěné objektivní okolnosti jako nedostatečné pro konstatování o vědomém zapojení stěžovatele do podvodu na DPH. K odkazu stěžovatele na rozsudek NSS ve věci *Vyrtych* žalovaný uvedl, že v odůvodnění svého rozhodnutí vysvětlil skutkové odlišnosti v posuzované věci, na což navázal krajský soud, který dospěl k závěru, že žalovaný nepostupoval v rozporu se závěry tohoto rozsudku.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení, zda stěžovatel věděl či mohl a měl vědět, že se účastní obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH.

[19] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval, např. v bodě 57 stěžovatelem zmiňovaného rozsudku ve věci *Vyrtych*, podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese,* C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „*Optigen*"), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „*Kittel*"), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11 (dále jen „*Mahagében*")]. Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

[20] Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04) *„Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu"* (*Mahagében*, bod 49). V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Soudní dvůr konstatoval: *„Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb.*[bod 19]. *Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30)*[bod 20]. V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že *„v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58)."*

[21] Krajský soud přiléhavě konstatoval, že z rozsudku Soudního dvora *Kittel* vyplývá tzv. „Axel Kittel test", který se sestává ze čtyř podmínek. Nesplnění jakékoli z těchto podmínek znamená, že nebyly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet. První podmínkou testu je nezaplacená (chybějící) daň ke dni rozhodování. Druhou podmínkou Axel Kittel testu je, že prokázaná existence nezaplacené daně dle 1. podmínky testu byla důsledkem podvodného jednání. Pro splnění třetí podmínky Axel Kittel testu je rozhodné,

zda podvodné jednání (2. podmínka), v důsledku kterého vznikla nezaplacená daň (1. podmínka), bylo spojeno s obchodními transakcemi. Konečně podle 4. podmínky Axel Kittel testu je třeba prokázat, zda daňový subjekt věděl či při vynaložení náležité opatrnosti mohl vědět o spojení podvodného jednání s obchodními transakcemi (3. podmínka).

[22] Nejvyšší správní soud dále ve shodě s krajským soudem konstatuje, že ze správního spisu a rozhodnutí žalovaného vyplývá, že správce daně identifikoval dodavatelsko-odběratelské řetězce následovně: za zdaňovací období duben a červen 2016 ROZMARÝN, družstvo ► GRAVOPLAST s.r.o. ► žalobce, a za zdaňovací období červenec a srpen 2016, říjen až prosinec 2016, leden, únor a duben 2017: Vamperk Stav, družstvo ► MP beauty, spol. s.r.o. ► GRAVOPLAST s.r.o. ► stěžovatel.

[23] Žalovaný dále popsal nestandardní okolnosti těchto dodavatelsko – odběratelských řetězců z hlediska podvodu na DPH, když poukázal na: podezřele nízkou cenu prodeje obchodního podílu v roce 2016 ve společnosti GRAVOPLAST s. r.o. za 9.000 Kč, přestože byl jednatelem stěžovatele zakoupen v roce 2002 za 81.000 Kč; označení této společnosti jako nespolehlivého plátce ode dne 17. 10. 2017; personální propojení mezi ROZMARÝN, družstvo a GRAVOPLAST s. r. o., kdy předsedou představenstva družstva ROZMARÝN je Vasyl Retiznyk, otec Iaroslava Retiznyka, který je jednatelem společnosti GRAVOPLAST s. r. o., s nimiž se jednatel stěžovatele dobře zná a v minulosti jim mimo jiné poskytoval ubytování. U družstva ROZMARÝN i u společnosti MP Beauty, spol s. r.o. byla identifikována chybějící daň. Při místním šetření správce daně zjistil, že ROZMARÝN družstvo je sice označeno na tabulce u vstupních dveří do budovy s bytovými i nebytovými jednotkami, ale není označeno na zvoncích, schránkách a ani na žádných dveřích v domě, společnost MP beauty, spol. s r. o. je pro správce daně nekontaktní. Žalovaný následně konstatoval, že z chybějící daně následně těžil stěžovatel, jelikož si nárokuje a domáhá se uznání nároku na odpočet daně na vstupu na základě plnění přijatých od společnosti GRAVOPLAST, s.r.o. Žalovaný rovněž zmínil, že některé z pracovnic pracovaly pro stěžovatele nelegálně bez potřebných povolení, za což byla stěžovateli rozhodnutím Oblastního inspektorátu práce pro Jihomoravský a Zlínský kraj ze dne 3. 11. 2017, č. j. 4517502/17/3005-60565-711082, uložena pokuta ve výši 1.400.000 Kč.

[24] Ve vztahu k vědomosti stěžovatele o existenci objektivních okolností svědčících o existenci chybějící daně (daňového podvodu) žalovaný poukázal na skutečnost, že přestože již v únoru 2016 stěžovatel věděl, že mu družstvo ROZMARÝN dodalo pracovnice, které neměly patřičná povolení pro výkon práce v ČR, o měsíc později akceptoval nabídku pana Retiznyka, kterému předtím prodal společnost GRAVOPLAST s.r.o na zajištění téhož plnění. Stěžovatel se tak mohl zcela důvodně domnívat, že mu budou opět zajištěny nelegální pracovnice. Jednatel stěžovatele nevysvětlil, proč nezaměstnává ukrajinské pracovnice sám, ale prostřednictvím GRAVOPLAST s.r.o. Stěžovatel si nárokoval odpočet daně na základě přijatých daňových dokladů od GRAVOPLAST s. r. o., o kterých existovala důvodná pochybnost, zda došlo k jejich úhradě, jelikož ačkoli u jednotlivých plnění šlo o vysoké částky (průměrně 1.043.972 Kč vč. DPH), byly placeny v hotovosti a rozdělováním plateb pod zákonný limit 270.000 Kč docházelo k účelovému obcházení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.

Nepřímí dodavatelé stěžovatele (ROZMARÝN, družstvo a MP beauty spol. s. r. o.) naproti tomu daně nehradili a pracovnice převážně z Ukrajiny vypláceli v hotovosti. V písemné smlouvě s GRAVOPLAST s. r. o. není specifikována cena díla, není zde uvedena hodinová sazba, nebo alespoň způsob určení ceny balících prací a navzdory předchozímu postihu stěžovatele za nelegální zaměstnávání tato smlouva nestanoví sankci za porušení ustanovení, že zaměstnanci cizí státní příslušnosti musí mít povolení k pobytu a práci v České republice. Žalovaný s ohledem na vágnost smlouvy konstatoval, že stěžovatel v rámci obchodů uskutečněných v kontrolovaných zdaňovacích obdobích nezachovával náležitou míru obezřetnosti ke kvalitě prací a dodacích podmínek. Dále zmínil, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly sděloval nekonzistentní informace týkající se způsobu stanovení ceny za balící práce. Za nestandardní dále žalovaný označil již zmíněné úhrady společnosti GRAVOPLAST s.r.o. v hotovosti, kdy stěžovatel hradil faktury ve výši 500 tisíc až 1,5 milionu korun rozdělené na menší částky, aby vyhověl zákonu o omezení plateb v hovovosti. Ke zdůvodnění stěžovatele, že takto si to vymínil dodavatel, aby mohl vyplácet zaměstnance, žalovaný uvedl, že mzdové náklady společnosti GRAVOPLAST s.r.o., se pohybovaly do 50 tisíc korun měsíčně, pouze v měsících říjnu 2016 a únoru 2017 činily 70 tisíc korun a 100 tisíc korun přesáhly pouze v listopadu 2016. Uvedené tvrzení stěžovatele proto žalovaný vyhodnotil jako zjevně účelové. Dále nebylo prokázáno, že společnost GRAVOPLAST s.r.o. hradila jednateli stěžovatele stanovený nájem kanceláře a výrobní haly. Uvedené skutečnosti žalovaný vyhodnotil jako svědčící o nestandardním průběhu obchodních transakcí a konstatoval, že byť výše uvedené objektivní okolnosti samy o sobě jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání stěžovatele, ve svém souhrnu tvoří ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že stěžovatel musel vědět, že se účastí řetězce zasaženého podvodem na DPH.

[25] Stěžovatel se mýlí, pokud ze závěru krajského soudu, že na něj není na místě z hlediska vědomosti o podvodu na DPH nahlížet přísněji proto, že je zkušeným podnikatelem, dovozuje, že krajský soud měl stěžovateli dát za pravdu také v tom, že nemohl vědět při vynaložení náležité opatrnosti o existenci podvodu na DPH. Nesprávný závěr správních orgánů o nutnosti nahlížet na stěžovatele přísněji totiž na posouzení vědomosti stěžovatele o jeho účasti na obchodních transakcích zatížených podvodem na DPH neměl vliv, neboť správní orgány při posouzení věci z tohoto nesprávného závěru nevycházely, nijak jej neaplikovaly a věc z hlediska vědomosti stěžovatele o obchodním řetězci zatíženým podvodem na DPH posoudily, jak již přiléhavě konstoval krajský soud, nestranně, objektivně a bez nedůvodné přísnosti.

[26] K upozornění stěžovatele, že proti zjištěním ohledně chybějící DPH u ROZMARÝN družstvo a MP beauty, spol. s r. o. nic nenamítal, neboť mu o těchto skutečnost nebylo nic známo, Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud tento závěr uvedl v souvislosti s hodnocením první podmínky „Axel Kittel testu“, tj. existencí chybějící daně u výše uvedených subjektů. Vzhledem k tomu, že stěžovatel ani v kasační stížnosti existenci chybějící daně nezpochybňuje, resp. pouze uvádí, že mu o ni není nic známo, má Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud za to, že tato podmínka „Axel Kittel testu“ splněna byla.

[27] Stěžovateli nelze přisvědčit, že při hodnocení naplnění objektivních okolností mu

dal soud za pravdu ve větší části argumentace, neboť krajský soud pouze zmínil obecně platné závěry, že pozitivní zkušenosti se v běžném obchodním styku mohou projevit v mnoha aspektech spolupráce mezi dotčenými subjekty, stěžovatel neporušil soukromoprávní předpisy ve vztahu se společností GRAVOPLAST s.r.o. a hotovostní platby do určité výše nejsou nezákonné. Po zhodnocení zjištěných skutečností v souvislostech však dospěl stejně jako žalovaný k závěru, že byť objektivní okolnosti samy o sobě jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání stěžovatele, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že stěžovatel musel vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

[28] Prodej obchodního podílu ve společnosti GRAVOPLAST s.r.o., který jednatel stěžovatele koupil v roce 2002 za 81.000 Kč, v lednu roku 2016 za 9.000 Kč sice vskutku není v rozporu se soukromoprávními předpisy, ale je jednoznačně nestandardní, neboť byl pro jednatele stěžovatele značně ztrátový, aniž by tuto ztrátovost stěžovatel přesvědčivě vysvětlil. Stěžovatelem zmiňovaný záměr eliminace nákladů spojených s udržováním této společnosti totiž podle Nejvyššího správního soudu vysvětluje, proč k prodeji této společnosti došlo, nikoli však již to, proč k němu došlo za takto nízkou a pro jednatele stěžovatele nevýhodnou cenu. Skutečnost, že k prodeji GRAVOPLAST s. r. o., která figurovala v řetězci zatíženém daňovým podvodem a poskytovala stěžovateli plnění, došlo pod cenou, proto považuje Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem za objektivní okolnost svědčící o tom, že stěžovatel musel vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Tvrzení stěžovatele, že v okamžiku převodu GRAVOPLAST s. r.o. jako plátce DPH registrována nebyla, není z hlediska hodnocení podezřelé nevýhodnosti jejího prodeje pro stěžovatele relevantní.

[29] Obecně koncipovaná smlouva o dílo se společností GRAVOPLAST s.r.o., sama o sobě nepředstavuje okolnost dokládající vědomost stěžovatele o jeho účasti na obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem, svědčí však jednoznačně o tom, že stěžovatel vůči této společnosti nevystupoval s náležitou opatrností. O tomto přístupu stěžovatele svědčí také to, že tato smlouva ze dne 11. 3. 2016, jejímž předmětem je balení výrobků a úklidové služby, neobsahuje sankční ujednání řešící možný případ nelegální práce. U stěžovatele totiž při kontrole dne 22. 2. 2016, tj. před uzavřením uvedené smlouvy, bylo zjištěno, že umožnil ve svých výrobních prostorách 16 fyzickým osobám výkon nelegální práce ve smyslu § 5 písm. e) bod 1 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. Kontrola se sice uskutečnila v době, kdy stěžovateli dodávalo pracovnice družstvo ROZMARÝN, tj. nikoli GRAVOPLAST s. r. o., avšak stěžovateli muselo být zřejmé, že tyto společnosti jsou personálně propojené, neboť jediným jednatelem a společníkem společnosti GRAVOPLAST s. r. o. je od 4. 1. 2016 pan Iaroslav Retiznyk, jehož ubytovatelem byl v době od 9. 5. 2016 do 5. 8. 2016 stěžovatel, a předsedou představenstva družstva ROZMARÝN je pan Vasyl Retiznyk (otec Iaroslava Retiznyka), který od 25. 6. 2008 do 16. 7. 2012 také bydlel u jednatele stěžovatele, přičemž do protokolu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1224169/17/3005-60565-711082, jednatel stěžovatele uvedl, že Retiznykovi jsou rodinná firma a on jedná s tím členem, který je zrovna přítomen či přijde k němu do firmy. Jestliže tedy byl stěžovatel postižen za umožnění výkonu nelegální práce pracovníků, které mu dodalo družstvo ROZMARÝN, pak s ohledem na výše uvedenou personální propojenost družstva ROZMARÝN a společnosti GRAVOPLAST s. r. o. bylo

na místě smluvně ošetřit, aby se tato nežádoucí situace, za kterou byl stěžovatel potrestán rozhodnutím Oblastního inspektorátu práce pro Jihomoravský a Zlínský kraj ze dne 12. 12. 2016, č. j. 29407/9.30/16-11, pokutou ve výši 1.400.000 Kč, neopakovala s pracovníky dodanými GRAVOPLAST s.r.o. Skutečnost, že reálné plnění společností GRAVOPLAST s.r.o. bylo bezproblémové, nijak nevyvrací neopatrné a neobezřetné chování stěžovatele vůči této společnosti, které nelze považovat za běžnou obchodní praxi.

[30] Přesvědčení stěžovatele, že se o nelegální práci nejednalo, totiž nic nemění na tom, že stěžovateli uložením pokuty vznikla majetková újma a jeho přístup, kdy na tuto situaci žádným způsobem nereagoval ve vztahu ke svému dodavateli GRAVOPLAST s.r.o., který je výše popsaným způsobem personálně propojen s předchozím dodavatelem stěžovatele družstvem ROZMARÝN, které stěžovateli poskytovalo stejné plnění, je tudíž nestandardní a neopatrný. Tvrzený postup stěžovatele spočívající v tom, že začal odvádět platby DPH přímo na daňový účet společnosti GRAVOPLAST s.r.o., nepředstavuje řešení případné opakované situace nelegálního zaměstnávání, či upravení odpovědnosti za takovou situaci, neboť platby daně a nelegální zaměstnávání jsou na sobě nezávislé skutečnosti, ale nelze to považovat ani za prevenci účasti na transakci zatížené podvodem na DPH.

[31] Družstvo ROZMARÝN dodávalo stěžovateli napřímo pracovníky před zapojením společnosti GRAVOPLAST s.r.o., ke kterému dle již zmíněné smlouvy o dílo ze dne 11. 3. 2016 došlo v dubnu 2016. Vzhledem k výše zmíněné personální propojenosti ROZMARÝN družstvo a GRAVOPLAST s.r.o. považuje Nejvyšší správní soud za opodstatněný závěr žalovaného, že v případě společnosti GRAVOPLAST s.r.o. šlo o účelově zapojený článek, který nepřinášel žádnou přidanou hodnotu, a GRAVOPLAST s.r.o. tak byl pouze tzv. „buffer“, mezi stěžovatelem a družstvem ROZMARÝN.

[32] Uskutečňování hotovostních plateb vůči GRAVOPLAST s.r.o. v situaci, kdy vůči ostatním subjektům stěžovatel používal bezhotovostní platby, představuje další nestandardní okolnost. Vysvětlení stěžovatele, že platby v hotovosti realizoval z důvodu požadavků zaměstnanců dodavatele na výplatu v hotovosti, neobstojí, neboť jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel v hotovosti hradil faktury ve výši 500 tisíc až 1,5 milionu korun v situaci, kdy mzdové náklady společnosti GRAVOPLAST s.r.o. se pohybovaly do 50 tisíc korun měsíčně, pouze v měsících říjnu 2016 a únoru 2017 činily 70 tisíc korun a 100 tisíc korun přesáhly pouze v listopadu 2016.

[33] Stěžovatelem vytýkaný rozpor mezi body 23 a 24 napadeného rozsudku proto Nejvyšší správní soud nespatřuje, neboť byť jednání stěžovatele nebylo v rozporu se soukromoprávními předpisy, výše zmíněné zjištěné okolnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatel mohl a měl vědět či dokonce přímo věděl o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

[34] V posuzované věci tak správní orgány výše uvedenými objektivními okolnostmi prokázaly vědomost stěžovatele o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Správní orgány řádně a přesvědčivě zdůvodnily, proč jednání stěžovatele nepředstavovalo běžnou obchodní praxi, a zpochybnily stěžovatelem předloženou verzi obchodních transakcí. Ve věci *Vyrtych* se jednalo o odlišný případ, kdy správní orgány

neunesly důkazní břemeno stran vědomosti o podvodném jednání či účasti na něm a neobezřetelnosti při uzavírání obchodu. Závěr krajského soudu, který pro posuzovanou věc nepovažoval odkaz stěžovatele na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Vyrtych* za relevantní, je tudíž správný.

[35] Skutečnost, že stěžovatel nad společnostmi v řetězcích, které neodvedly daň, nemá kontrolu a není s nimi spojen, nevyvrací závěr o (možné) vědomosti stěžovateli o zatížení těchto řetězců daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že stěžovatel až do dubna 2016 odebíral pracovníky přímo od družstva ROZMARÝN, které je výše již zmíněným způsobem personálně propojeno se společností GRAVOPLAST s.r.o. a které na svém osobním daňovém účtu DPH vykazovalo nedoplatky ke dni 3. 5. 2017 ve výši přesahující 950.000 Kč. Argumentaci stěžovatele, že se mu správní orgán snaží vnutit svůj výklad soukromoprávních norem, nelze přisvědčit, neboť správní orgány stěžovateli nekladou za vinu porušení soukromoprávních norem, pouze jednotlivé výše uvedené objektivní okolnosti vyhodnily jako nestandardní a prokazující vědomost stěžovatele o jeho účasti na řetězci zatíženém daňovým podvodem. K upozornění stěžovatele, že finanční úřady vymáhají daň tam, kde ji mohou nejsnadněji vymoci, bez ohledu na skutkové okolnosti případu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že o takovýto případ se v posuzované věci nejedná, neboť jak již bylo uvedeno výše, zjištěné objektivní okolnosti v posuzované věci svědčí o vědomosti stěžovatele o jeho zapojení do transakcí zatížených podvodem na DPH.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[36] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[37] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. května 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu