



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **Gladius International s.r.o.**, se sídlem Litovelská 1349/2b, Nová ulice, Olomouc, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2015, č. j. 8035/15/5200-20443-711458, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 28. 3. 2017, č. j. 65 Af 19/2015 - 53,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce, JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 12.342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Olomouci (dále jen „správní orgán prvního stupně“) vydal dne 16. 2. 2011 rozhodnutí č. j. 53098/11/379916807170, č. j. 53364/11/379916807170, č. j. 53510/11/379916807170, č. j. 53675/11/379916807170, č. j. 53750/11/379916807170, č. j. 53897/11/379916807170, č. j. 53967/11/379916807170 a č. j. 54019/11/379916807170 (dále jen „platební výměry“), jimiž byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad a prosinec 2007 a leden až červen 2008.

[2] Proti uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Rozhodnutími ze dne 15. 12. 2011, č. j. 4907/11-1301-800471, č. j. 4933/11-1301-800471, č. j. 4934/11-1301-800471, č. j. 4935/11-1301-800471, č. j. 4936/11-1301-800471, č. j. 4937/11-1301-800471 č. j. 4938/11-1301-800471 a č. j. 4939/11-1301-800471, Finanční ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) platební výměry změnilo tak, že změnilo výpočet daňové povinnosti žalobkyně z důvodu nesprávného postupu správního orgánu prvního stupně při výpočtu daně.

II.

[3] Proti označeným rozhodnutím finančního ředitelství podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Ostravě (dále v částech II. a III. tohoto rozsudku také jen „krajský soud“). V ní vznesla šest okruhů žalobních námitek. Dvěma z nich krajský soud přisvědčil a rozsudkem ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012 - 247 (dále jen „zrušující rozsudek“), rozhodnutí finančního ředitelství zrušil pro nepřezkoumatelnost a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem a vrátil věc finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud v rozsudku připustil, že informace poskytnutá španělskou finanční správou o tom, že zaznamenaný tok zboží, jehož byla žalobkyně prokazatelně účastna, byl předmětem podvodu na DPH. Současně ale dodal, že tato informace má ve vztahu k žalobkyni pouze zcela obecný obsah bez bližší specifikace její role v podvodném řetězci. Krajský soud dovodil, že hodnocení účinnosti žalobkyní přijatých preventivních opatření skrze jejich faktické účinky a výsledky (jak je provedlo finanční ředitelství), není možné, neboť je nutné mít na zřeteli, že k vyhodnocování účinnosti preventivních opatření správcem daně dochází vždy až v okamžiku, kdy tato opatření selhala a daňový subjekt se dostává do situace, kdy má prokazovat dobrou víru ohledně účasti na prokázaných podvodech na DPH. Dle krajského soudu by měla být rozhodujícím kritériem kvalita přijatých preventivních opatření z hlediska jejich reálné schopnosti eliminace rizika účasti podnikatelského subjektu na podvodu na DPH a také to, zda byla taková opatření prokazatelně dodržována. Krajský soud shrnul, že žalobkyně předložila konkrétní důkazy o přijatých preventivních opatřeních (ověřování plátcovství DPH, tzv. „VAT Check“, dodací listy s uvedením čísla faktury, množství přebíraného zboží, identifikace přebírající osoby se jménem a číslem průkazu, v některých případech i údaje o SPZ vozidla, identifikační karty odběratelů, čísla účtů, ze kterých byly hrazeny vystavené faktury), a že tyto důkazy prokazují, že uvedená preventivní opatření žalobkyně skutečně dodržovala.

[5] Dle krajského soudu je úvaha finančního ředitelství postavená na posouzení obsahu smlouvy o obchodní spolupráci se společností THAM TRADING S.L. jednajícím Antoniem Mateosem (dále také jen „obchodní zástupce“) a skutečnosti, že žalobkyně nedoložila e-mailovou korespondenci s uvedeným obchodním zástupcem, z níž by plynulo, že také jemu předala instrukce k dodržování preventivních opatření, neúplná. Z přezkoumávaného rozhodnutí totiž není patrné, jak finanční ředitelství vyhodnotilo ta preventivní opatření, která žalobkyně reálně přijala a dodržovala. Uvedené krajský soud považoval za významné. Naopak „*bez vypovídací hodnoty*“ podle krajského soudu bylo, že žalobkyně nebyla schopna předložit uvedenou e-mailovou korespondenci s obchodním zástupcem, a to zvláště za situace, kdy správní orgán prvního stupně žalobkyni nevysvětlil, že tuto korespondenci požaduje k prokázání její dobré víry.

[6] Za důvodnou označil krajský soud též námitku žalobkyně o tom, že nikdy nebyla správním orgánem prvního stupně vyzvána k prokázání, jakým způsobem zavázala obchodního zástupce k dodržování podmínek představujících preventivních opatření. Krajský soud zdůraznil, že z obsahu mezinárodní informace je jasně patrné, že k netransparentnosti v toku zboží došlo až po vyzvednutí zboží z logistických skladů, tedy až v tom bodě transakčního řetězce, v němž končí účast žalobkyně. Naopak do tohoto okamžiku na základě žalobkyní předložených dokladů transparentní je. Krajský soud uzavřel, že nebyl objasněn způsob, jakým se měla žalobkyně podílet na podvodném jednání od okamžiku vyzvednutí zboží ze skladu. To ostatně potvrdil žalovaný ve svém vyjádření k žalobě.

pokračování

[7] Krajský soud nedal finančnímu ředitelství za pravdu, že správní orgán prvního stupně není povinen specifikovat, v čem byla přijatá preventivní opatření nedostatečná a co měl daňový subjekt učinit, aby dostatečná byla. Krajský soud zdůraznil, že „žalovaný preventivní opatření přijatá žalobcem vůbec nehodnotil, když předmětem jeho hodnocení bylo pouze to, zda byl španělský obchodní zástupce zavázán k jejich dodržování, což však není totéž, jako posouzení kvality a dostatečnosti faktických opatření. Proto krajský soud pouze v obecné rovině podotýká, že dospěje-li správce daně k závěru, že přijatá opatření byla nedostatečná, musí specifikovat také to, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jeho názoru měl daňový subjekt učinit a neučinil. Správní úvaha, která neobsahuje tyto závěry, nemůže být úvahou přezkoumatelnou.“ K tomu krajský soud doplnil, že správní úvaha finančního ředitelství ohledně existence dobré víry žalobkyně je nepřezkoumatelná, neboť nebyly vyhodnoceny všechny důkazní prostředky, které ve vztahu k žalobkyni přijatým opatřením měly vypovídací hodnotu.

[8] Krajský soud tak žalovaného v dalším řízení v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. zavázal, aby posoudil, zda žalobkyni přijatá preventivní opatření byla dostatečná, a pokud dospěje k závěru, že dostatečná nebyla, aby specifikoval, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jeho názoru měla žalobkyně učinit a neučinila. Již nyní Nejvyšší správní soud dodává, že zrušující rozsudek žalovaný nenapadl kasační stížností.

III.

[9] Žalovaný (na něhož přešla s účinností od 1. 1. 2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, působnost finančního ředitelství) po vrácení věci k dalšímu řízení žalobkyni vyzval k doložení všech důkazních prostředků týkajících se spolupráce s obchodními zástupci ve Španělsku a dále k předložení důkazních prostředků (zejména e-mailovou komunikaci) ohledně závázání obchodního zástupce ve Španělsku (THAM TRADING S. L. jednajícího Antoniem Mateosem) k dodržování podmínek představujících tvrzená preventivní opatření. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně tak, že opětovně sepsala výčet učiněných preventivních opatření s doplněním, že důkazy o jejich dodržování již správním orgánům předložila dříve. Žalobkyně uvedla, že hlavním úkolem obchodních zástupců bylo, vyjma prvotní filtrace, obstarávání podkladů pro řádné posouzení rizikovosti obchodu (což je dle tvrzení žalobkyně prokazatelné právě z předložených důkazních prostředků). Poslední slovo ve schvalování všech obchodů měl však vždy jednatel žalobkyně.

[10] Žalovaný v dalším řízení opětovně zkoumal splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). V rozhodnutí ze dne 13. 3. 2015, č. j. 8035/15/5200-20443-711458 (dále jen „napadené rozhodnutí“), dospěl k závěru, že nebyla splněna podmínka, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě a že na tuto osobu bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastníkem. Na uvedené usoudil právě s ohledem na vyjádření španělské finanční správy o zasažení transakcí, jichž se účastnila i žalobkyně, podvodem na DPH.

[11] Žalovaný uzavřel, že žalobkyně jednala neopatrně a nezamezila možným daňovým únikům. Již to založilo důvodnou pochybnost, že věděla a mohla vědět, že nedodá zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu. Navíc žalobkyně nepředložila požadovanou e-mailovou komunikaci s obchodním zástupcem. Žalovaný dále podotkl, že při ověření spolupráce mezi žalobkyní a jejím obchodním zástupcem vyšlo najevo, že spolupráce byla obchodním zástupcem potvrzena pouze v lednu až červnu 2008, nikoliv však v listopadu a prosinci 2007. Žalovaný rovněž žalobkyni vytkl, že nikterak neosvětlila, kde získala kontakt na obchodního zástupce, a poukázal i na to, že smlouva o obchodní

spolupráci mezi společnostmi THAM TRADING S. L. a žalobkyní není datována a absentují v ní další dle žalovaného důležité náležitosti (předmět smlouvy, způsoby přepravy zboží, doba trvání smlouvy apod.).

[12] Podle žalovaného žalobkyně pochybila, když nedostatečně ošetřila vztah se svým obchodním zástupcem. Ačkoliv žalobkyně provedla preventivní opatření vůči svým odběratelům, tato opatření ve spojitosti s nedostatečnými opatřeními vůči obchodnímu zástupci nedokáží odvrátit pochybnosti o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že nedodá zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu a že tyto transakce se stanou součástí daňového podvodu. Žalobkyně dle žalovaného neunesla důkazní břemeno o tom, že postupovala obezřetně a přijala taková opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby zabránila své účasti na podvodu na DPH.

[13] Žalovaný dále z důkazních prostředků vyvodil, že žalobkyně sice získala od osob vystupujících pod hlavičkou společností uvedených jako odběratelé informace o jménu řidiče, kterému mělo být zboží po úplné úhradě na účet žalobkyně vydáno, avšak to nic nemění na skutečnosti, že uvedené společnosti byly tzv. missing tradery.

[14] Na základě právě uvedených úvah žalovaný napadeným rozhodnutím sice částečně změnil platební výměry vydané správním orgánem prvního stupně tak, že snížil částky vyměřených daňových povinností, učinil tak však výlučně proto, že při výpočtu daně měl být aplikován § 37 odst. 2 zákona o DPH, nikoliv § 37 odst. 1 téhož zákona. Důvody, pro něž správní orgán prvního stupně platebními výměry vyměřil daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období (viz odst. [1]), žalovaný jako správné potvrdil.

IV.

[15] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci (dále již jen „krajský soud“). Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[16] Krajský soud žalovanému vytkl, že po zrušení rozhodnutí finančního ředitelství a vrácení věci k novému projednání Krajským soudem v Ostravě se zaměřil pouze na vzájemný vztah žalobkyně a jejího obchodní zástupce (přitom soud ve zrušujícím rozsudku tento vztah zmiňoval pouze okrajově, aniž jej považoval za zásadní pro posouzení věci), ačkoliv mu tento krajský soud uložil, aby přezkoumal a zhodnotil zejména kvalitu žalobkyní přijatých opatření z hlediska jejich reálné schopnosti eliminace rizika její účasti na obchodních transakcích, a zejména, zda byla přijatá opatření prokazatelným způsobem dodržována. Podle krajského soudu tedy žalovaný nerespektoval závazný právní názor vyslovený v předchozím zrušujícím rozsudku a napadené rozhodnutí je i nadále nepřezkoumatelné.

V.

[17] Proti napadenému rozsudku žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojí kasační stížností z důvodu tvrzené nezákonnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[18] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož k prokázání přijetí preventivních opatření k zamezení účasti žalobkyně na podvodu na DPH bez dalšího postačí

pokračování

prostý odkaz na jakoukoliv třetí osobu s tím, že preventivní opatření zamezující účasti žalobkyně na podvodu měla provést právě tato třetí osoba, aniž by byl doložen její právní vztah k žalobkyni.

[19] Stěžovatel má za to, že po vrácení věci k dalšímu řízení na základě zrušujícího rozsudku postupoval striktně v souladu s právním názorem Krajského soudu v Ostravě. Aby takto mohl postupovat, tedy aby mohl posoudit dobrou víru žalobkyně, musel žalobkyni nejprve vyzvat k doložení všech důkazních prostředků týkajících se spolupráce s obchodními zástupci ve Španělsku, a dále k předložení důkazních prostředků ohledně závazání obchodního zástupce ve Španělsku k dodržování podmínek představujících preventivní opatření. To stěžovatel učinil.

[20] Zásadní nesouhlas vyjádřil stěžovatel se závěrem krajského soudu, že otázka vztahu žalobkyně s jejím obchodním zástupcem, jakož i přijetí preventivních opatření při jeho výběru je pouze okrajovou záležitostí. Stěžovatel je naopak přesvědčen, že prokázání přijetí preventivních opatření ve vztahu k obchodnímu zástupci je zcela zásadní. Dle stěžovatele žalobkyně neučinila žádná preventivní opatření k tomu, aby si dostatečně obezřetně vybrala svého obchodního zástupce.

[21] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně (viz dále část VI.) podotkl, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně je vystaveno na koncepci neprokázání dobré víry a neprokázání přijetí dostatečných opatření ve vztahu k obchodnímu zástupci. Stěžovatel má tedy za to, že krajský soud nesprávně posoudil to, jaká preventivní opatření přijatá žalobkyní měla být v dané věci hodnocena.

[22] Dle stěžovatele zůstalo přijetí preventivních opatření žalobkyně pouze v rovině tvrzení. Ta pouze konstatovala, že přijetí preventivních opatření bylo delegováno na obchodního zástupce ve Španělsku, avšak po celou dobu vedení daňového řízení nikterak nedoložila reálné naplnění těchto deklarovaných preventivních opatření, ani povinnost obchodního zástupce nějaká preventivní opatření ve Španělsku učinit. Dle stěžovatele totiž nebyl (ani přes výzvu) doložen a prokázán právní vztah žalobkyně a jejího obchodního zástupce ve Španělsku a odpovědnost obchodního zástupce vztahující se k jeho zástupci činnosti.

VI.

[23] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti předně odkázala na zrušující rozsudek, který podstatně ovlivnil praxi finanční správy, neboť byl podkladem pro metodiku nyní hojně citovanou v rozhodnutích finanční správy ve věcech, jejichž předmětem je podvod na DPH. Žalobkyně poukázala na to, že proti zrušujícímu rozsudku, nejspíše pro jeho přesvědčivost, stěžovatel ani nepodal kasační stížnost.

[24] Žalobkyně dále uvedla, že zavedla značné množství kontrolních mechanismů, přičemž stěžovatel byl v důsledku závazného názoru vysloveného Krajským soudem v Ostravě ve zrušujícím rozsudku zavázán tyto kontrolní mechanismy učinit předmětem hodnocení co do jejich dostatečnosti a kvality. Dle žalobkyně však stěžovatel na místo, aby posuzoval provedení těchto opatření ze strany žalobkyně, i nadále zastával absurdní názor, že žalobkyně neprokázala, že své obchodní zástupce zavázala k provádění kontrol těchto preventivních opatření. K tomu žalobkyně doplnila, že ačkoliv stěžovatel nesprávně vychází z toho, že měla pouze jednoho obchodního zástupce (Antonia Mateose jednajícího za THAM TRADING S. L.), obchodní zástupce měla žalobkyně dva. Nesouhlasila se závěrem stěžovatele, že pokud nepředložila požadované důkazy – e-mailovou korespondenci s obchodním zástupcem

(neboť rozhodná skutečnost nastala před 8 lety), zjišťovaná skutečnost nikdy nenastala. Důkazní břemeno leželo na straně stěžovatele.

[25] Žalobkyně rozporovala i tvrzení stěžovatele o tom, že si své obchodní zástupce nevybrala dostatečně obezřetně. V duplice v reakci na stěžovatelovu repliku upozornila, že otázku okolností vzniku smluvního vztahu s obchodním zástupcem začal stěžovatel klást žalobkyni k tíži teprve v kasační stížnosti, což považuje za nepřipustné. V dalším doplňujícím vyjádření pak žalobkyně své úvahy podpořila i odkazem na článek autora Ondřeje Moravce týkající se ručení za neodvedenou daň z přidané hodnoty v aktuální judikatuře správních soudů a setrvala na požadavku zamítnutí kasační stížnosti.

VII.

[26] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení formálních náležitostí kasační stížnosti. Kasační stížnost byla podána včas a směřuje proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost přípustná. Stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo, a jedná za něj osoba se vzděláním podle § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[27] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Stěžovatel v podané kasační stížnosti tvrdil, že po vrácení věci k dalšímu řízení postupoval v souladu s právním názorem vysloveným Krajským soudem v Ostravě ve zrušujícím rozsudku. S tímto tvrzením však Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Jak vyplývá z ustálené judikatury kasačního soudu, např. z rozsudku ze dne 14. 3. 2019, č. j. 7 As 38/2018 – 33, „[s]právní orgán je oprávněn odchýlit se od zrušujícího rozsudku v téže věci ve výjimečných případech – pokud v průběhu dalšího správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu byla učiněna nová skutková zjištění nebo pokud došlo ke změně právní úpravy, podle níž má být věc posuzována, nebo pokud byl tento právní názor v mezidobí (ke dni nového rozhodování žalovaného správního orgánu) překonán judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ustanovení § 78 odst. 5 soudního řádu správního zavazuje správní orgán respektovat v dalším řízení závazný právní názor soudu, pokud nepůjde o některou z výslovně stanovených výjimek.“

[30] Krajský soud v Ostravě ve zrušujícím rozsudku uvedl, že „[r]ozhodujícím kritériem podle názoru krajského soudu by měla být kvalita přijatých opatření z hlediska jejich reálné schopnosti eliminace rizika účasti podnikatelského subjektu na transakcích, a to, zda byla přijatá opatření prokazatelným způsobem dodržována.“ Nebylo sporu o tom, že žalobkyně uvedla výčet jí přijatých preventivních opatření ve vztahu ke svým odběratelům, pořizovatelům zboží, ale také předložila důkazy, jimiž jejich dodržování hodlala prokazovat; učinila tak již v řízení před správním orgánem prvního stupně. S ohledem na právě citovaný závěr Krajského soudu v Ostravě byl stěžovatel povinen ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. v dalším řízení zejména posoudit právě tyto důkazy předložené žalobkyní z toho pohledu, zda jsou přijatá opatření natolik účinná (a kvalitní), že v míře, kterou lze na žalobkyni rozumně požadovat, eliminují riziko její účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně jako přijatá preventivní opatření označila úplnou identifikaci partnera (výpis z obchodního rejstříku, osvědčení o registraci k DPH), kopie osobních dokladů majitelů nebo statutárních orgánů, veškeré kontaktní údaje partnera, denní obecnou kontrolu platnosti všech DPH registrací všech aktivních partnerů v systému VIES a pořízení kopie do karty partnera, údaj o tom, jak dlouho partner působí na trhu, datum založení jeho společnosti (přičemž partnery nemohly být subjekty mladší jednoho roku, nebyla-li udělena výjimka ze zcela specifických

pokračování

důvodů, například na základě obchodních referencí či pokud se jednalo o partnera již známého), průvodní dopis nebo jiné doložení skutečnosti, že partner má vztah k dané obchodní činnosti, trvání na platbě předem, případně na zaplacení rezervační zálohy, striktní odmítání plateb v hotovosti, šekem nebo jinou metodou než převodem, uskutečnění platby jen z účtu konkrétního zákazníka.

[31] Z napadeného rozhodnutí je současně patrné, že stěžovatel své povinnosti v dalším řízení a ve vydaném rozhodnutí postupovat v souladu se závaznými právními závěry nedostál. Krajský soud v Ostravě ve zrušujícím rozsudku stěžovateli vytkl, že „(...) žalovaný preventivní opatření přijatá žalobcem vůbec nehodnotil, když předmětem jeho hodnocení bylo pouze to, zda byl španělský obchodní zástupce zavázán k jejich dodržování, což však není totéž, jako posouzení kvality a dostatečnosti faktických opatření. Proto krajský soud pouze v obecné rovině podotýká, že dospěje-li správce daně k závěru, že přijatá opatření byla nedostatečná, musí specifikovat také to, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jeho názoru měl daňový subjekt učinit a neučinil. Správní úvaha, která neobsahuje tyto závěry, nemůže být úvahou přezkoumatelnou.“

[32] Stěžovatel tedy byl po vrácení věci k dalšímu řízení povinen zabývat se znovu žalobkyní tvrzenými a prokazovanými preventivními opatřeními (viz odst. [30]) a popřípadě vymezit, v čem spatřuje jejich nedostatečnost, resp. proč nejsou natolik kvalitní, a v důsledku toho i účinná, aby vyloučily riziko účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty v míře, již lze na žalobkyni rozumně požadovat. Uvedenými důkazy se však žalovaný nezabýval a svoji pozornost stále směřoval toliko ke vztahu žalobkyně a jejího obchodního zástupce. V této souvislosti za zmínku jistě stojí i skutečnost, že ačkoliv žalobkyně opakovaně upozorňovala, že měla dva obchodní zástupce, stěžovatel svoji pozornost upíral a skutkové okolnosti případu zjišťoval a hodnotil toliko k jednomu z nich (Antoniu Mateosovi).

[33] Stěžovatel se k preventivním opatřením přijatým žalobkyní, jimiž se podle zrušujícího rozsudku měl zabývat především, vyjádřil pouze okrajově v bodě 45 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že „[o]dvolatel (žalobkyně – poznámka kasačního soudu) deklaroval dodání zboží svým odběratelům převážně fakturami vydanými pro odběratele, mezinárodními nákladními listy a dodacími listy. Odvolatelovy (sic!) odběratelé neplní své daňové povinnosti, jsou nekontaktní a u předmětných zdanitelných plnění neodvedli daň. Je pravdou, že odvolatel v průběhu řízení před prvostupňovým správcem daně i v původním odvolacím řízení předložil důkazní prostředky, na základě kterých deklaroval, že provedl preventivní opatření vůči svým odběratelům tak, aby zamezil své možné účasti na obchodu, který by mohl být stížen daňovým podvodem (viz předložené důkazní prostředky uvedené v bodu [26]). (...) Odvolatel prováděl preventivní opatření vůči svým odběratelům, ze spisového materiálu odvolacímu orgánu nevyplyvá, že by odvolatel provedl preventivní opatření vůči svému zprostředkovateli ve Španělsku (...).“

[34] S ohledem na výše uvedené nelze dát stěžovateli za pravdu, že postupoval striktně v souladu s právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Nejvyšší správní soud se naopak zcela ztotožňuje se závěrem učiněným krajským soudem, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí nedostál základním požadavkům kladeným na něj ve zrušujícím rozsudku, když se nezabýval hodnocením preventivních opatření přijatých žalobkyní z hlediska jejich schopnosti předejít účasti na podvodu na DPH v míře, již lze po žalobkyni rozumně požadovat.

[35] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v tom, že přijetí preventivních opatření žalobkyně zůstalo pouze v rovině tvrzení. Naopak, žalobkyně v průběhu řízení před správními orgány předložila konkrétní důkazy, a to výpisy z obchodního rejstříku, osvědčení o registraci k DPH, kopie osobních dokladů majitelů nebo statutárních orgánů, kontaktní údaje partnerů, denní obecnou kontrolu platnosti všech DPH registrací všech aktivních partnerů v systému VIES

a pořízení kopie do karet partnerů, o tom, jak dlouho konkrétní partner působí na trhu, průvodní dopis či jiné skutečnosti sloužící k doložení vztahu partnerů k dané obchodní činnosti, trvání na platbě předem (případně např. na zaplacení rezervační zálohy), striktní odmítání plateb v hotovosti, šekem nebo jinou metodou než převodem a uskutečnění plateb pouze z účtů konkrétních zákazníků. Jak již uvedeno, těmi se však stěžovatel ani po vrácení věci k dalšímu řízení nezabýval. Naopak, stěžovatel posuzoval přijetí preventivních opatření pouze ve vztahu k jednomu obchodnímu zástupci žalobkyně, což však není totéž, jako posouzení kvality a dostatečnosti fakticky přijatých a žalobkyní konkrétně označených preventivních opatření vůči jejím odběratelům, která naopak stěžovatel v napadeném rozhodnutí opakovaně zcela přehlížel. Ostatně na uvedené upozornil již Krajský soud v Ostravě ve zrušujícím rozsudku, aniž to stěžovatel v napadeném rozhodnutí zohlednil.

[36] Nejvyšší správní soud tak vzhledem k právě uvedenému nemůže dát stěžovateli za pravdu ani v tom, že pro posouzení kvality přijatých preventivních opatření a jejich faktického dodržování ze strany žalobkyně (viz požadavky obsažené v citacích v odst. [31] a [32]) bylo nezbytné získat nejprve důkazní prostředky týkající se spolupráce s obchodními zástupci, jakož i důkazní prostředky ohledně závazání obchodního zástupce k dodržování preventivních opatření. Naopak, krajský soud zavázal stěžovatele posouzením konkrétních preventivních opatření, která tvrdila a prokazovala žalobkyně v průběhu daňového řízení, důkazy o nich tudíž již měl stěžovatel i správní orgán prvního stupně k dispozici. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stěžovatel se měl nejprve zabývat těmi důkazy, jimiž žalobkyně prokazovala přijetí preventivních opatření ve vztahu k jejím odběratelům a až posléze mohl také zvážit okolnosti týkající obchodního zástupce (či obchodních zástupců), a to stále s vědomím skutečnosti, že podle závazného právního názoru Krajského soudu v Ostravě se nejednalo o okolnosti pro věc stěžejní. Těmto požadavkům stěžovatel dosud nevyhověl.

[37] Co se týká prokázání přijetí preventivních opatření ve vztahu k obchodnímu zástupci ze strany žalobkyně, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením učiněným krajským soudem, že „[s]kutečnost, že žalobce nebyl schopen předložit e-mailovou korespondenci se svým obchodním zástupcem, podle názoru krajského soudu nemá ve vztahu k nastolené otázce žádnou vypovídací hodnotu (...)“

[38] Z citované pasáže napadeného rozsudku jasně vyplývá, že krajský soud pro posouzení účinnosti žalobkyní přijatých preventivních opatření shledal vztah mezi žalobkyní a jejím obchodním zástupcem nikoliv zásadním. I přes to se však stěžovatel v pokračujícím řízení zabýval zejména tímto vztahem. Nesouhlasil-li stěžovatel s právním názorem Krajského soudu v Ostravě vysloveným ve zrušujícím rozsudku, zejména s posouzením, jaká preventivní opatření jsou pro danou věc relevantní, a domníval-li se, že Krajský soud v Ostravě tuto otázku nesprávně vyhodnotil (když za významná považoval preventivní opatření ve vztahu k pořizovatelům zboží, na rozdíl od stěžovatele, který za zcela zásadní považoval preventivní opatření vztahující se k obchodnímu zástupci, resp. obchodním zástupcům, žalobkyně a jeho či jejich závazku dodržovat preventivní opatření), bylo namístě se proti tomuto závěru bránit kasační stížností. V opačném případě měl stěžovatel povinnost vyslovený závazný právní názor Krajského soudu v Ostravě v dalším řízení plně respektovat. A to zvláště za situace, že v posuzované věci nenastala žádná z okolností, pro něž by stěžovatel byl oprávněn se od tohoto závazného právního názoru odchýlit (viz již citovaný rozsudek č. j. 7 As 38/2018 - 33).

[39] Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat, aby správní orgán poté, co je mu věc vrácena k dalšímu řízení a rozhodnutí, nerespektoval závazný právní názor krajského soudu a svůj nesouhlas s tímto právním názorem vyslovil až v kasační stížnosti směřující proti dalšímu,

pokračování

v pořadí druhému, zrušujícímu rozsudku v téže věci. Své námitky mohl uplatnit již dříve. Ostatně tento názor již v minulosti deklaroval Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře, např. v rozsudku ze dne 25. 8. 2016, č. j. 9 As 201/2015 - 34, v němž uvedl, že „*[n]evyužil-li žalovaný správní orgán možnosti brojit kasační stížností proti závaznému právnímu názoru obsaženému v prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu, aniž mu v tom cokoliv bránilo, nemůže tak činit až v kasační stížnosti směřující proti dalšímu zrušujícímu rozsudku krajského soudu.*“

[40] Byla-li tedy stěžovateli věc vrácena zrušujícím rozsudkem s vysloveným závazným právním názorem ústícím v závěr, že „*(...) správní úvaha žalovaného obledně existence dobré víry žalovaného [správně zřejmě míněno žalobkyně – poznámka kasačního soudu] je nepřezkoumatelná, neboť nebyly vyhodnoceny všechny důkazní prostředky, které ve vztahu k přijatým opatřením měly vypovídací hodnotu.*“, aniž se proti němu bránil kasační stížností, nebyl již bez dalšího oprávněn tyto závěry přehodnocovat či ignorovat. Naopak, v dalším řízení byl povinen postupovat v souladu s nimi. Posouzení této otázky krajským soudem v napadeném rozsudku tudíž považuje Nejvyšší správní soud za správné.

[41] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal, že napadený rozsudek je založen na absurdních závěrech uvedených ve zrušujícím rozsudku, z nichž vyplývá, že k prokázání účasti subjektu na podvodu na DPH postačí prostý poukaz na jakoukoliv třetí osobu s tím, že právě tato osoba (aniž by s ní byl doložen právní vztah) měla provést preventivní opatření.

[42] I tato námitka nyní stěžovateli nepřísluší z důvodů vyložených výše v odst. [39] a [40]. Přesto Nejvyšší správní soud dodává, že ze zrušujícího rozsudku takové úvahy neplynou. Krajský soud v něm toliko pro posouzení případné účasti žalobkyně na podvodu na DPH uložil stěžovateli posouzení žalobkyní předložených přijatých preventivních opatření, respektive jejich účinnosti z hlediska jejich reálné schopnosti eliminovat riziko účasti žalobkyně na transakcích a to, zda byla přijatá opatření žalobkyní prokazatelně dodržována.

[43] Co se týká vztahu žalobkyně a jejího obchodního zástupce, krajský soud v napadeném rozsudku vyslovil, že „*[a]rgumentuje-li žalovaný nedostatečně smluvně ošetřeným vztahem žalobce a jeho španělského zástupce, neosvětlil, co konkrétně by se v případě podrobnějšího či kvalitnějšího smluvního ujednání podle žalovaného stalo (co konkrétního by tedy žalobce právě díky lépe smluvně ošetřenému vztahu se španělským zástupcem odhalil, aby mohl lépe posoudit rizikovost obchodu).*“

[44] Z právě uvedené citace je zjevné, že není pravdivé tvrzení stěžovatele o tom, že krajský soud považuje za dostačující pouhý odkaz žalobkyně na jakoukoliv třetí osobu s odůvodněním, že právě ona měla provést preventivní opatření, aniž by byl doložen právní vztah mezi ní a žalobkyní.

[45] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, a Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje, že bez úvah o tom, jakým konkrétním způsobem by lépe smluvně ošetřený vztah s obchodním zástupcem přispěl k posouzení rizikovosti obchodu žalobkyně s jejími zákazníky, jsou úvahy stěžovatele stále nedostatečné, tudíž nepřezkoumatelné. Přitom, jak také z napadeného rozsudku plyne, ve věci je nadále stěžejní posouzení účinnosti stěžovatelkou přijatých preventivních opatření, která se vztahují k pořizovatelům zboží v jiném členském státě a v případě závěru o jejich nedostatečnosti je nadále nezbytná i úvaha žalovaného, jaká jiná opatření měla žalobkyně přijmout, aby byla v posuzovaném případě dostačující z hlediska prokázání existence její dobré víry, jak zavázal Krajský soud v Ostravě stěžovatele již ve zrušujícím rozsudku.

VIII.

[46] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené shledal kasační námitky nedůvodnými, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[47] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalobkyni, jako v řízení o kasační stížnosti úspěšnému účastníkovi, náleží náhrada nákladů řízení ve výši 12.342 Kč. Tato sestává z odměny za tři úkony právní služby spočívající v sepisu vyjádření ke kasační stížnosti, v sepisu dupliky k replice stěžovatele a v dalším doplňujícím vyjádření ve věci samé (3 x 3.100 Kč) podle § 7 a § 9 odst. 4 a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) a z paušální náhrady hotových výdajů s těmito úkony související (3 x 300 Kč) podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupce žalobkyně již v řízení před krajským soudem doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti se tudíž zvyšuje o částku této daně ve výši 2.142 Kč (21 % z 10.200 Kč), kterou je stěžovatel povinen žalobkyni zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 29. ledna 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu