ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **PharmExport s.r.o.**, se sídlem U Vlečky 1046, Modřice, zastoupena Mgr. Ladislavem Vrubelem, advokátem se sídlem Staňkova 103/18, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2020, č. j. 18076/20/5300-21442-712895, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 4. 2022, č. j. 31 Af 45/2020 - 166,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil třemi platebními výměry ze dne 9. 8. 2018 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců listopad roku 2015 až leden roku 2016 a čtyřmi platebními výměry ze dne 19. 12. 2018 DPH za zdaňovací období měsíců květen až srpen roku 2016 (dále jen „platební výměry“). Jednalo se o nadměrné odpočty, které žalobkyně uplatňovala v souvislosti s osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu EU. V prvním případě odepřel správce daně nárok na nadměrný odpočet proto, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek osvobození od daně, konkrétně faktické dodání zboží do jiného členského státu společnosti PANTRADE s.r.o. Dále správce daně

identifikoval dva obchodní řetězce (1. WebCash s.r.o. – SB Finance s.r.o. – žalobkyně – subjekt z jiného členského státu Evropské unie, 2. RIHAN s.r.o. – FASTWIND PRO s.r.o. – SMART PHARM s.r.o. – žalobkyně – subjekt z jiného členského státu Evropské unie), u nichž měl splnění formálních i hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně za prokázané, ale dospěl k závěru, že byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně věděla či musela vědět.

[2] Napadeným rozhodnutím, označeným v záhlaví, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Odkázal na judikaturu týkající se důkazního břemene v daňovém řízení a splnění podmínek nároku na odpočet daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Dospěl k závěru, že žalobkyně u dodání zboží společnosti PANTRADE s.r.o. neprokázala přepravu zboží na území jiného členského státu, tedy že dané zboží skutečně opustilo území České republiky.

[4] Co se týče identifikovaných podvodných řetězců, pojednal krajský soud nejdříve o východiscích judikatury k podvodům na DPH a následně dospěl k závěru, že v daňovém řízení vyšly najevo objektivní skutečnosti nasvědčující tomu, že plnění bylo zasaženo podvodem na DPH, přičemž žalobkyně věděla či musela vědět, že se svým nákupem účastní plnění zasaženého daňovým podvodem. Nepřisvědčil námitkám žalobkyně mířícím proti hodnocení důkazů správními orgány, jakož ani tomu, že žalobkyně jednala dostatečně obezřetně, aby se účasti na podvodu vyhnula. Stejně tak neshledal v daňovém řízení ani jiná namítaná pochybení správních orgánů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založila na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Totožně jako v žalobě tvrdí, že prokázala dodání zboží do jiného členského státu v míře, kterou po ní lze spravedlivě požadovat.

[6] Dále stěžovatelka stejně jako v žalobě poukazuje na prekluzi práva doměřit daň a rovněž zpochybňuje provedené dokazování a jeho vyhodnocení správními orgány ve vztahu k její účasti na daňovém podvodu v obou označených řetězcích. Má za to, že tyto otázky krajský soud posoudil nesprávně a není zřejmé, jak ve vztahu k prvnímu řetězci dospěl k závěru, že stěžovatelka nepostupovala s dostatečnou obezřetností. Stejně tak se ve vztahu k druhému řetězci krajský soud nevypořádal s námitkou, že správce daně měl vybrat daň u společnosti RIHAN s.r.o.

[7] Konečně má stěžovatelka napadený rozsudek na nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se řádně nevypořádal s žalobními námitkami a pouze převzal závěry zaujaté správními orgány. Soudní přezkum v daném případě tak nesplnil svůj účel a je v rozporu s judikaturou Ústavního a Nejvyššího správního soudu.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasil s věcnými námitkami stěžovatelky ani s tím, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Stěžovatelka nekonkretizovala, s jakými žalobními body se soud řádně nevypořádal.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

[11] Nejvyšší správní soud se předně zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Nepřisvědčil obecnému tvrzení stěžovatelky, podle kterého krajský soud pouze převzal závěry správních orgánů, a proto v daném případě soudní přezkum nesplnil svůj účel. Krajský soud rekapituloval skutkové i právní závěry, k nimž dospěly správní orgány, nicméně k nim následně v reakci na konkrétní žalobní body rozvedl vlastní úvahy (viz zejména body 25, 26, 28, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 52, 53, 54, 55, 62, 63, 64 a 65 napadeného rozsudku). Nutno podotknout, že částečné převzetí závěrů správních orgánů, resp. ztotožnění soudu s nimi, nutně nepůsobí nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu. To obzvláště za situace, kdy žalobce konkrétně nerozporuje argumentaci žalovaného, která se vypořádala s obdobnými námitkami uplatněnými již v průběhu správního řízení. Převážná část žalobní argumentace obsahově odpovídá námitkám, které stěžovatelka uplatnila již v rámci odvolacího řízení. Proto pokud se krajský soud ztotožnil s některými dílčími závěry žalovaného, dostatečně tím reagoval na argumentaci obsaženou v žalobě (viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[12] Nad rámec shora uvedeného je třeba se vyjádřit k tvrzení stěžovatelky, že krajský soud nereagoval na námitku týkající se prvního shora vymezeného podvodného řetězce (v němž figuruje společnost WebCash s.r.o.), podle které jednala s dostatečnou obezřetností, neboť vždy u svých bezprostředních dodavatelů kontrolovala originalitu zboží, ověřovala, zda má dodavatel platné distribuční povolení, které Státní ústav pro kontrolu léčiv považuje za garanci v souvislosti s dodržováním všech podmínek pro obchodování s léky, a zda má funkční daňové identifikační číslo. Krajský soud po shrnutí skutkového stavu a závěrů správních orgánů hodnotil objektivní okolnosti týkající se existence podvodu na DPH v rámci daného řetězce, dále reagoval na námitky o nezohlednění všech předložených důkazů a skutečností, které vyšly najevo, jakož i vysvětlení podaných v průběhu řízení stěžovatelkou a svědky, objasnění bezhotovostních plateb a neuplatňování smluvních sankcí. Následně konstatoval, že *„na podkladě výše rekapitulovaných skutečností plynoucích z daňového řízení nemá ani za to, že by žalobce postupoval s dostatečnou mírou obezřetnosti, aby se své účasti na daňovém podvodu vyhnul“*. Ačkoliv se nevyjádřil ke konkrétním skutečnostem, na které stěžovatelka upozorňovala, neshledal to Nejvyšší správní soud jako důvod pro zrušení napadeného rozsudku.

[13] Žalobní námitka totiž nemohla mít žádný vliv na důvodnost žaloby, a tedy výsledné rozhodnutí krajského soudu. V daňovém řízení platí zvláštní rozvržení důkazního břemene, a proto musí určité rozhodné skutečnosti tvrdit a prokazovat daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Stěžovatelka měla tvrdit a prokazovat skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda přijala dostatečná opatření k zabránění účasti na podvodu. Na výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 13. 8. 2018 reagovala vyjádřením, že vynaložila veškeré úsilí k prokázání všech skutečností a poskytla maximální součinnost, dále se ohradila proti závěrům správce daně ohledně vědomosti o zapojení do podvodného řetězce. Zde jen tvrdila, že se nedopustila trestného činu podvodu, ale netvrdila ani nepředložila nic ohledně přijetí opatření, kterými by zabránila své účasti na daňovém podvodu tak, jak popsal správce daně ve výzvě k prokázání skutečností. V odvolání pouze uvedla, že si řádně prověřila informace, které mohla, a že účelem uskutečňování ekonomické činnosti je tvorba zisku, a proto nemohla vše „donekonečna ověřovat“, jak nepřiměřeně požaduje správce daně. Na tuto argumentaci pak náležitě reagoval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Závěry žalovaného, že stěžovatelka nepřijala přiměřená opatření k zabránění účasti na podvodu, již proto nemohla úspěšně zpochybnit na základě skutečností, které uvedla až v žalobě. Jakkoliv měl krajský soud na danou námitku reagovat podrobněji než odkazem na zjištění učiněná v daňovém řízení, je zřejmé, že se ztotožnil se závěry správních orgánů, podle kterých nepostupovala stěžovatelka dostatečně obezřetně. Odkaz v žalobě na další údajně přijatá opatření s ohledem na shora uvedené nemohl závěry správních orgánů a krajského soudu zvrátit.

[14] Na námitku týkající se druhého podvodného řetězce, podle které správce daně vybral daň účelově tam, kde to bylo nejjednodušší, namísto toho, aby ji vybral u společnosti RIHAN s.r.o., krajský soud konkrétně reagoval v bodě 64 ve spojení s bodem 52 napadeného rozsudku.

[15] Pokud jde o námitky, podle kterých krajský soud věc neprávně posoudil, shledal je Nejvyšší správní soud nepřípustnými. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (což je ostatně doslovný text § 102 soudního řádu správního). Z toho plyne, že aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63). Smyslem kasačního řízení je umožnit, pokud možno, kvalifikovanou polemiku s argumentací krajského soudu. Tato polemika může být méně nebo více zdařilá; vždy však musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň snaha o to, aby reagovala na konkrétní závěry krajského soudu, případně i zdůraznila přiléhavou judikaturu a přesvědčivě prezentovala ty argumenty, které stěžovatelka pokládá za nejpádnější. V každém případě musí být z kasační stížnosti patrné alespoň to, že stěžovatelka napadený rozsudek četla a reaguje na argumentaci v něm obsaženou. Kasační stížnost však tyto podmínky, pokud jde o věcnou podstatu sporu, nesplňuje.

[16] Vyjma námitek nepřezkoumatelnosti stěžovatelka v kasační stížnosti doslovně opakuje žalobní námitky, aniž by jakkoliv reagovala na argumentaci, kterou k nim rozvedl krajský soud. Oproti žalobě pouze zaměnila označení „žalobce“ za „stěžovatelka“ a „žalovaný“ za „účastník řízení“, aby na konci jednotlivých pasáží konstatovala, že proto

závěry krajského soudu nemohou obstát apod. Nejvyšší správní soud tudíž na tyto námitky nemohl nijak reagovat, neboť v této části je kasační stížnost nepřípustná.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[18] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 7. září 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu