ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **JUDr. M. P.,** zastoupeného Mgr. Zbyňkem Čermákem, advokátem se sídlem Pardubická 298, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 3. 2003, čj. 1686/130/2002-Do, čj. 3560/130/2002-Do a čj. 3561/130/2002-Do, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 12. 2011, čj. 31 Af 84/2010 – 187,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Trutnově (správce daně) rozhodnutím ze dne 19. 6. 2000, čj. 52063/00/268910/7561, žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, květen, červen a srpen roku 1995. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 3. 2003, čj. 3560/130/2002-Do. Žalobce podle žalovaného neprokázal, že přijatá zdanitelné plnění (oděvy) byla použita k dosažení obratu,

tedy že plnění uskutečnil pro ukrajinskou společnost PVKP-GELIOS. Ze sdělení Státní celní služby Ukrajiny vyplynulo, že tato společnost zboží neobdržela. Správce daně proto oprávněně neuznal nárok žalobce na odpočet daně.

[2] Finanční úřad v Trutnově rozhodnutím ze dne 19. 6. 2000, čj. 52085/00/268910/7561, žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen, srpen, září, říjen, prosinec roku 1996. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 3. 2003, čj. 3561/130/2002-Do. Žalobce podle žalovaného neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění (vany, obuv, kompresory) byla použita k dosažení obratu, tedy že plnění uskutečnil pro belgickou společnost GUYLINE. Belgická celní správa zjistila, že tato společnost uvedené zboží neobdržela. Správce daně proto oprávněně neuznal nárok žalobce na odpočet daně.

[3] Finanční úřad v Trutnově rozhodnutím ze dne 8. 6. 2000, čj. 50213/00/268910/7561, čj. 50219/00/268910/7561 a čj. 50222/00/268910/7561, vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1997, nadměrný odpočet za zdaňovací období červen 1997 a daň z přidané hodnoty za červenec 1997. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 3. 2003, čj. 1686/130/2002-Do. V těchto případech se jednalo o obchodní kontakty s kyperskou společností MIRIOTI TRADING Co. LTD. Žalovaný dospěl k závěru, že nebylo prokázáno ani přijetí zboží (mikroprocesorů) od dodavatele žalobce a tím spíše nebyl prokázán jejich následný vývoz na Kypr a jejich úhrada.

II.I

[4] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Krajský soud usnesením ze dne 30. 1. 2004, čj. 31 Ca 121/2003 - 23, spojil výše uvedené věci ke společnému projednání a současně žaloby odmítl pro opožděnost. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 7. 2008, čj. 8 Afs 41/2008 - 50, usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] V dalším řízení krajský soud rozsudky ze dne 26. 2. 2009, čj. 31 Ca 214/2008 - 24, čj. 31 Ca 215/2008 - 25 a čj. 31 Ca 161/2008 - 62, žaloby zamítl. Ke kasačním stížnostem žalobce Nejvyšší správní soud společným rozsudkem ze dne 12. 5. 2010, čj. 8 Afs 42/2009 - 71, rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud následně společným rozsudkem ze dne 27. 1. 2011, čj. 31 Af 84/2010 - 107, žaloby zamítl. Na základě kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 7. 2011, čj. 8 Afs 27/2011 – 149, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Nejvyšší správní soud shledal jako důvodnou kasační námitku týkající se zprošťujícího rozsudku žalobce v trestní věci. Žalobce před krajským soudem uvedl, že z trestního řízení vyplývá, že řádně obchodoval s Ing. S., že od něj zboží řádně zakoupil a byla tak splněna v pořadí první podmínka pro uznání nároku na odpočet – nákup zboží a uplatnění daně na vstupu. Nejvyšší správní soud krajskému soudu uložil posoudit, zda a jaké důsledky má pro daňové řízení případné zproštění obžaloby v trestní věci. Ostatní námitky, směřující především do hodnocení důkazní relevance jednotné celní deklarace

(JCD), prokazující vývoz (dodání a převzetí) zboží do zahraničí pro konkrétního odběratele, Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými.

II.II

[8] Krajský soud novým rozsudkem ze dne 14. 12. 2011, čj. 31 Af 84/2010 – 187, žalobu opětovně zamítl.

[9] Krajský soud vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyzval žalobce k předložení trestního rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2008, čj. 9T 11/2004-1231. Poté, posouzením jednotlivých žalobních námitek v návaznosti na výsledky trestního řízení, dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné. Vycházel přitom ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, podle kterého *„daňové řízení na straně jedné a trestní řízení na straně druhé vykazují podstatné odlišnosti. Nelze obecně tvrdit, že ten, kdo byl zproštěn obžaloby ze spáchání trestného činu, má bez dalšího nárok na to, aby mu bylo vyhověno v daňovém řízení a byl mu uznán nárok na odpočet daně. Podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty a okolnosti vedoucí k závěru o spáchání trestného činu mohou být rozdílné a zproštění obžaloby v trestní věci automaticky nepředjímá úspěch i v daňovém řízení.“*

[10] Podle krajského soudu nebyla realizace obchodů s Ing. S. předmětem sporu. Žalovaný totiž žalobci vytýkal, že neprokázal dodání zboží společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD, tedy že nesplnil druhou podmínku pro uznání nadměrného odpočtu dle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Ani skutečnost, že žalobce byl pouze společníkem společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD a neměl právo za společnost obchodovat a dále to, že ve dnech, kdy se uskutečnily dodávky zboží na Kypr, měl žalobce ve svém cestovním pase vyznačeno, že na uvedené území vstoupil, nemohly vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí žalobci vytýkal neprokázání dodávky mikroprocesorů společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD, nikoliv neprokázání jejich vývozu na Kypr. O samotném vyvezení mikroprocesorů do zahraničí měl správce daně sice pochybnosti, nicméně ty samy o sobě nebyly důvodem pro dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty. Žalobci bylo výslovně vytýkáno pouze to, že neprokázal, že zboží dodal uvedenému plátci.

[11] Ani z žalobcem doplněných tvrzení vyplývajících z trestního řízení nelze dovodit, že splnil podmínky stanovené v § 19 zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nadměrného odpočtu. Tyto závěry nemohly vyvrátit ani další tvrzení žalobce sdělená při posledně nařízeném jednání, týkající se obchodování ve volné zóně, jeho využití možnosti platit daň formou paušálu a z toho důvodu i zproštění jeho povinnosti vést jakožto obchodní subjekt účetnictví. V daném případě totiž žalobce nesplnil druhou podmínku vymezenou v § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy, že přijaté plnění použil k dosažení obratu za vlastní zdanitelné plnění. Nepředložil totiž důkazní prostředky, jež by nesporně prokazovaly, že vývoz zboží byl uskutečněn pro konkrétního zahraničního odběratele. Jednotlivé žalobcem předložené důkazy správce daně dalšími důkazy opatřenými v zahraničí vyvrátil. Vzhledem k tomu, že žalobce uskutečnění obchodů neprokázal, nemohl tak ani získat obrat, který je podmínkou pro uplatnění nároku na

odpočet daně a tudíž ani nemohl takový vývoz uplatnit v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty.

[12] Krajský soud shrnul, že žalobce byl ze strany daňových orgánů řádně vyzýván ke splnění své důkazní povinnosti. Důkazy jím předložené nestačily k prokázání jeho tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění. Krajský soud neshledal v postupu správce daně i žalovaného žádná pochybení, jež by mohla mít za následek zkrácení práv žalobce. Současně podrobně odkázal na závěry vyslovené v jeho předcházejících zrušujících rozsudcích, které Nejvyšší správní soud nezpochybnil.

III.

[13] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu obsáhlou kasační stížností, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[14] Stěžovatel zpochybnil správnost posouzení právní otázky spočívající v plnění důkazního břemene ve smyslu § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). K tomu také odkázal na četná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

[15] Stěžovatel v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, poukázal na požadavky kladené na výzvu správce daně dle § 43 daňového řádu. Krajský soud se však dostatečně nezabýval zákonností postupu správce daně při vydání výzvy a ani plněním povinností správce daně identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal úplnost, správnost a pravdivost dokladů a důkazních prostředků. Krajský soud ve svém rozsudku nehodnotil, že správce daně rezignoval na svoji povinnost stanovenou v § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a dále se nevěnoval dokazování ve vztahu k zahraničí.

[16] Krajský soud se ve svém rozsudku zaměřil pouze na splnění druhé podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, tedy na to, zda zdanitelná přijatá plnění použil k dosažení obratu. Ačkoliv stěžovatel předložil veškeré daňové a celní doklady ověřující uskutečněný obchod do zahraničí, krajský soud konstatoval, že stěžovatel neprokázal splnění podmínek oprávněnosti nároku na odpočet daně. Z rozsudku nelze dovodit konkrétní skutečnosti, na základě kterých posoudil předložené účetnictví jako neúplné, nesprávné a nepravdivé.

[17] Krajský soud sice uvedl, že se v nově otevřeném přezkumném řízení prioritně zabýval otázkou, zda žalovaný při pořizování nových důkazních prostředků dbal procesních práv stěžovatele, avšak z odůvodnění rozsudku je zřejmé, že této zásadě soud nedostál. Krajský soud pouze velmi obecně dovodil, že správce daně sám provedl šetření prostřednictvím Ministerstva financí Generálního ředitelství cel, avšak se jím blíže nezabýval. Podle správních rozhodnutí měly získané informace ze zahraničí zpochybnit prokázání úplnosti, správnosti a pravdivosti dokladů a důkazních prostředků, aniž by bylo zřejmé, na podkladě jakých skutečností správce daně k tomuto závěru dospěl.

[18] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud nehodnotil zákonnost postupu správce daně a obsahu zpráv v tom směru, že mezinárodní spolupráci při výměně informací v dané

oblasti bylo možné realizovat pouze na základě mezinárodních smluv, kterými byla Česká republika vázána. Žalovanému nic nebránilo, aby si vyžádal potřebné podklady ze zahraničí na základě zákona č. 253/2000 Sb. Z předložených zpráv nelze zjistit, co bylo účelem získání informací, zejména na podkladě jakých relevantních skutečností se poskytnuté informace měly vázat ke stěžovatelem předloženým listinným důkazům. Nebylo řádně posouzeno, zda informace ze zahraniční lze považovat za důkaz opatřený v daňovém řízení v případě, kdy nezpochybňují konkrétní obchodní kontrakt.

[19] Stěžovatel v rámci opakovaně provedeného řízení u krajského soudu předkládal listinné důkazy z trestního řízení (viz čj. 9 T 11/2004-1231), podle kterých lze dovodit, že zboží specifikované v rozhodnutí čj. 1686/130/2002-Do (mikroprocesory) řádně zakoupil od Ing. S.. Tuto skutečnost však krajský soud nehodnotil, čímž zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Z uvedeného rozhodnutí prioritně vyplývá, že nebyla splněna první podmínka dle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy nákup zboží, přičemž u krajského soudu byl prokázán opak. Jestliže stěžovatel v řízení u krajského soudu prokázal, že mikroprocesory řádně zakoupil, mělo by být napadené rozhodnutí žalovaného zrušeno.

[20] Krajský soud vzal pouze na vědomí, že stěžovatel v rámci trestního řízení předložil cestovní pas potvrzující vstupy na území Kypru, jež korespondují s jednotlivými obchodními kontrakty uskutečněnými se společností MIRIOTY TRADING Co. LTD. Hodnocení této skutečnosti ovšem soud neprovedl, což ostatně ani nemohl učinit, neboť z napadeného správního rozhodnutí zahraniční kontrakty stěžovatele nevyplývají.

[21] Podle stěžovatele bylo v jeho případě provedeno nesprávné hodnocení JCD a zpráv ze země dovozu zboží, a to z hlediska zákonnosti jejich získání, hodnověrnosti a průkaznosti. Krajský soud i přes závaznost JCD uvedl, že při posuzování práva na uplatnění nadměrného odpočtu nelze JCD považovat za stěžejní důkaz, a to navzdory tomu, že o jeho pravosti není pochyb. Ačkoliv stěžovatel uskutečnění nákupu a vývozu zboží do zahraničí prokázal, správce daně předložené doklady neuznal. Pouze na základě informací ze zemí dovozu zboží vzal za prokázané, že zdanitelné plnění nemohlo nastat, příp. že nebylo prokázána existence zboží samotného.

[22] Stěžovatel se vymezil proti závěru, podle kterého za situace, kdy je skutkový stav zpochybněn (zde zprávami ze země dovozu zboží), pouhé předložení JCD nestačí; faktické uskutečnění zdanitelného plnění je proto třeba prokazovat jinak. Jelikož stěžovatel předložil daňové a účetní doklady prokazující vývoz zboží do zahraničí, správce daně se měl zaměřit na ověření jejich věrohodnosti a průkaznosti. Správce daně si nemůže učinit úsudek o uskutečnění vývozu zboží, je-li tato otázka stvrzena JCD. Proto měl dát podnět celnímu orgánu k zahájení řízení k prokázání, zda JCD odpovídá zjištěným skutečnostem. Teprve poté mohl správce daně konstatovat, že JCD obstojí. Tento postup však z rozhodnutí žalovaného neplyne.

IV.

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na správnosti svého rozhodnutí.

V.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, neboť se v posuzované věci jedná o již čtvrtou kasační stížnost stěžovatele.

[25] Zruší-li Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, zaváže jej současně podle § 110 odst. 3 s. ř. s. svým právním názorem pro další postup či rozhodnutí. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je opakovaná kasační stížnost v téže věci přípustná, je-li jako její důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Tato zákonná úprava brání Nejvyššímu správnímu soudu v tom, aby se v řízení o opakované kasační stížnosti za nezměněného skutkového a právního stavu vyjadřoval k námitkám, které ve svém dřívějším rozsudku označil za nedůvodné. Obdobně je třeba nahlížet na námitky, které účastník řízení ve své předchozí kasační stížnosti neuplatnil, ačkoliv tak mohl učinit.

[26] Judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 - 165) nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. dovodila další výjimky z nepřípustnosti opakované kasační stížnosti. Uvedené ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytknul krajskému soudu procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav nebo nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Opakovaná kasační stížnost je přípustná dále v případě, kdy krajský soud doplnil po zrušení svého původního rozsudku dokazování, i když nově zjištěné skutečnosti hodnotil v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 - 56). Námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci již vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu – řešena být nemohla.

[27] Ve vymezených intencích hodnotil Nejvyšší správní soud přípustnost jednotlivých kasačních námitek. Nejvyšší správní soud ve věci naposledy rozhodl rozsudkem ze dne 29. 7. 2011, čj. 8 Afs 27/2011 – 149. V něm krajský soud zavázal, aby stěžovatele vyzval k doplnění tvrzení o tom, která jeho tvrzení podle něj vyplývají z trestního řízení a k předložení zprošťujícího trestního rozsudku. Následně byl krajský soud zavázán posoudit, zda zjištění učiněná v trestním řízení mohou vést k závěru o důvodnosti podané žaloby.

[28] Za této situace mohl stěžovatel v opakované kasační stížnosti účinně namítat zejména to, že se krajský soud závazným pokynem vysloveným ve zrušujícím rozsudku neřídil, a jeho rozhodnutí je co do hodnocení zprošťujícího rozsudku v trestní věci nadále nepřezkoumatelné. Dále mohl namítat nesprávnost právních závěrů vyslovených krajským soudem ohledně hodnocení jeho nároku na odpočet daně ve vztahu k doplnění dokazování a hodnocení rozsudku v trestní věci.

[29] Kasační námitky stěžovatele ovšem tímto směrem nevedly. Stěžovatel v kasační stížnosti jednoznačně a explicitně nenamítal, že by krajský soud porušil svou zákonnou povinnost, aby se řídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 27/2011 – 149, nebo že by jeho následné právní hodnocení bylo ze stěžovatelem uvedených důvodů nezákonné.

[30] Jak naopak vyplývá z rekapitulační části tohoto rozsudku (ad bod III.), stěžovatel se zaměřil především na otázku rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, na důkazní sílu stěžovatelem předložených důkazních prostředků, zejména průkaznost JCD, a na to, že prokázal splnění dodání předmětného zboží do zahraničí. Uvedené námitky je třeba odmítnout jako nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť nejsou namířeny proti novému hodnocení věci krajským soudem po doplnění skutkových zjištění z trestního řízení stěžovatele, ale naopak nadále směřují ke stavu, který byl již posuzován krajským soudem v předchozím rozsudku čj. 31 Af 84/2010 - 107. Předmětná argumentace stěžovatele již byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 27/2011 – 149 shledána jako neopodstatněná.

[31] Co se týče samotné podstaty nynějšího soudního přezkumu, tedy vlivu trestního řízení a následného zprošťujícího rozsudku na daňovou povinnost, stěžovatel namítl, že v rámci opakovaně provedeného řízení u krajského soudu předkládal listinné důkazy z trestního řízení (viz čj. 9 T 11/2004-1231), z nichž plyne, že zboží specifikované v rozhodnutí čj. 1686/130/2002-Do řádně zakoupil od Ing. S.. Jelikož tuto skutečnost krajský soud nehodnotil, zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Tuto argumentaci stěžovatel v podstatě uplatnil v řízení o své předchozí kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud ovšem z důvodu zajištění co nejširšího soudního přezkumu vyšel z toho, že kasační námitky spojené s trestním řízením směřují do odůvodnění nyní přezkoumávaného rozsudku krajského soudu čj. 31 Af 84/2010 - 107. V něm krajský soud trestní řízení stěžovatele rozhodně nepominul. Naopak se v něm, vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, řádně, a téměř výlučně, zabýval vlivem trestního řízení na daňové řízení stěžovatele. Rozsudek krajského soudu proto není nepřezkoumatelný.

[32] Krajský soud se ve svém posledním rozsudku řádně vyjádřil též k námitce, podle které pokud stěžovatel u krajského soudu prokázal, že mikroprocesory řádně zakoupil, poté odůvodnění rozhodnutí žalovaného nesplňuje náležitosti ze zákona a jako takové by mělo být zrušeno. Soud v daném rozsudku uvedl, že zakoupení zboží od Ing. S. nebyla předmětem sporu. Žalovaný stěžovateli naopak vytýkal, že neprokázal dodání tohoto zboží společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD, tedy splnění jedné z podmínek pro uznání nadměrného odpočtu. Nejvyšší správní soud k tomu jen pro úplnost doplňuje, že k uplatnění nároku na nadměrný odpočet bylo třeba prokázat splnění obou podmínek: tedy nejenom přijetí zdanitelných plnění, ale rovněž toho, že tato plnění stěžovatel posléze použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění a že vývoz zboží byl uskutečněn pro konkrétního zahraničního plátce.

[33] Důvodnou není konečně ani námitka, jíž stěžovatel krajskému soudu vytýkal, že vzal pouze na vědomí a nikterak dále nehodnotil tu skutečnost, že v rámci trestního řízení předložil cestovní pas potvrzující vstupy na území Kypru. Krajský soud ve svém novém rozsudku neopomněl ani tyto skutečnosti. Dospěl přitom k závěru, že ani tyto skutečnosti nemohly pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění zdanitelného plnění vyvrátit. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením souhlasí. I pokud by tedy bylo prokázáno, že stěžovatel nakoupil a následně vyvezl mikroprocesory na Kypr, musel

v souladu s § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty současně prokázat, že zboží dodal jím uvedenému odběrateli.

[34] Z rozsudku krajského soudu čj. 31 Af 84/2010 - 107, jehož části byly Nejvyšším správním soudem shledány jako zákonné a přezkoumatelné, a dále z rozsudku čj. 31Af 84/2010 - 187 jasně plyne, z jakého důvodu soud přisvědčil žalovanému, že podmínky pro uplatnění nároku na uplatnění nadměrného odpočtu daně, nebyly na straně stěžovatele prokázány, a to ani na základě doplněných tvrzení vyplývajících z trestního řízení. Nejvyšší správní soud souhlasí, že se stěžovateli v průběhu daňového a následného soudního řízení nepodařilo předložit dostatečné důkazní prostředky, jež by nesporně prokazovaly, že vývoz zboží byl uskutečněn pro konkrétního zahraničního odběratele. Stěžovateli se nepodařilo vyvrátit zjištění získaná správcem daně v zahraničí. Posuzovaný vývoz do zahraničí proto nemohl účinně uplatnit v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty.

[35] Stěžovatel v kasační stížnosti krajskému soudu vytkl, že se nezabýval zákonností postupu správce daně při vydání výzvy podle § 43 daňového řádu. Stěžovatelem poukazovaná výzva ze dne 5. 9. 2002, čj. 61227/02/068930/4141, ovšem nebyla vydána v rámci vytýkacího řízení na základě § 43 daňového řádu, ale až v rámci odvolacího řízení, a to na základě § 48 odst. 6 daňového řádu. Stěžovatel se přitom v žalobě sám dovolával skutečností uvedených v odpovědi na tuto výzvu a nikterak nezpochybňoval postup správce daně při jejím vydání. Jelikož se námitky směřující proti zákonnosti postupu při vydávání výzvy a s tím souvisejícího zjištěného stavu netýkají shora vymezeného okruhu možných kasačních námitek, je třeba je odmítnout jako nepřípustné. To samé platí o námitce, podle které se krajský soud dostatečně nezabýval otázkou, zda žalovaný při pořizování nových důkazních prostředků dbal procesních práv stěžovatele. Nicméně krajský soud se obecně vyjádřil i k této námitce, a to tak, že v závěru svého rozsudku konstatoval, že stěžovatel byl ze strany daňových orgánů řádně vyzýván ke splnění své důkazní povinnosti, důkazy jím předložené však nepostačovaly k prokázání jeho tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění.

[36] Do skutečností, které byly krajským soudem posuzovány v rámci nového řízení, nemíří ani kasační námitky týkající se postupu správce daně při obstarávání a hodnocení informací ze zahraničí, které sloužily jako podklad pro vyvrácení toho, zda stěžovatel fakticky dodal deklarované zboží jím uváděným společnostem v Belgii, na Ukrajině a na Kypru. I tyto námitky nejsou proto přípustné.

[37] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítl, že se krajský soud ve svém rozsudku zaměřil pouze na splnění druhé podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, tedy na to, zda zdanitelná přijatá plnění stěžovatel použil k dosažení obratu. Doplnil, že ačkoliv předložil veškeré daňové a celní doklady ověřující uskutečněný obchod do zahraničí, podle krajského soudu přesto neprokázal splnění podmínek oprávněnosti nároku na odpočet daně. Z obecného způsobu koncipování této námitky není zřejmé, zda stěžovatel míří ke stavu, který tu vznikl po doplnění dokazování o informace plynoucí z trestního řízení a zprošťujícího rozsudku. Stěžovatel totiž uplatnil uvedenou argumentaci již v předchozí kasační stížnosti a v současné kasační stížnosti ji nerozvinul v návaznosti na nově doplněná zjištění. Proto se k ní Nejvyšší správní soud na tomto místě blíže

nevyjádřil a toliko odkazuje na shora uvedené závěry a dále na odůvodnění předchozího rozsudku krajského soudu čj. 31 Af 84/2010 - 107, a rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 27/2011 - 149.

[38] Nejvyšší správní soud shledal uplatněné kasační námitky dílem nedůvodné a dílem nepřípustné podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[39] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 28. listopadu 2012

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu