



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **P. M.**, zastoupeného JUDr. Václavem Vladařem, advokátem se sídlem Borská 13, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2004, č. j. 5654/04-130, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 12. 2006, č. j. 30 Ca 67/2004 - 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2004, č. j. 5654/04-130. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Blovicích (dále jen „správce daně“), ze dne 25. 4. 2003, č. j. 15430/03/141570, kterým byla stěžovateli na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2000.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném

znění (dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že krajský soud se dopustil pochybení, pokud jím shledaný nesprávný procesní postup správce daně při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nehodnotil jako mající přímý vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel se s uvedeným závěrem krajského soudu nemůže ztotožnit, zejména když je mu známo, že v jiném rozhodnutí (ve věci vedené pod sp. zn. 30 Ca 268/2002) stejný soud totéž procesní pochybení považoval za natolik zásadní, že žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Rozpor mezi závěrem uvedeným v napadeném rozsudku a mezi tím, k němuž krajský soud dospěl v již uváděném jiném řízení, stěžovatel namítá i ve vztahu k uplatněnému důvodu kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na skutečnost, že v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Ca 268/2002 krajský soud uvedl, že z provedené daňové kontroly není zřejmé, jaká skutková zjištění správce daně učinil, a tedy nebyly splněny podmínky pro stanovení základu daně dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Nad rámec takto uplatněných námitek stěžovatel v podané kasační stížnosti vyjmenovává také další okolnosti, vztahující se k řádnému provádění inventarizace a vedení evidence skladových zásob, porovnání skutečného počtu kusů náhradních dílů a údajů z inventarizace či zjištění finančních orgánů ohledně váhy a stavu skladovaných zásob, přičemž v závěru navrhuje, aby kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek a aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu ztotožňuje s právním názorem krajského soudu vyplývajícím z napadeného rozsudku a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Na základě podaného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 správce daně zjistil, že příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), vykázané stěžovatelem v tomto daňovém přiznání ve výši 1 691 860 Kč neodpovídají úbytku skladových zásob, jejichž hodnotu na počátku zdaňovacího období stěžovatel uvedl částkou 8 291 835 Kč a na konci zdaňovacího období částkou 39 483 Kč.

Údaje uvedené v daňovém přiznání, jakož i skutečnosti zjištěné správcem daně při místním šetření dne 10. 1. 2001, vzbudily u správce daně pochybnosti, že stěžovatel nevede skladovou evidenci zásob a neprovádí inventarizaci v souladu se zákonem, a tedy že v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2000 nejsou uvedeny veškeré příjmy podléhající dani a v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2000 (1. - 4. čtvrtletí) nejsou vykázaná veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. Proto správce daně zahájil u stěžovatele dne 13. 4. 2001 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, silniční daně a daně z přidané hodnoty, a to za předmětné zdaňovací období roku 2000.

V rámci daňové kontroly na daň z přidané hodnoty byl stěžovatel správcem daně výzvou ze dne 6. 2. 2003, č. j. 4701/03/141580, vyzván k předložení důkazních prostředků vysvětlujících a prokazujících skutečnosti, že 1/ uskutečněná zdanitelná plnění při prodeji náhradních dílů na osobní automobily v roce 2000 odpovídají přijatým zdanitelným plněním v předešlých letech a že odpovídají účetním zápisům v účetní evidenci, skladové evidenci a provedené inventarizaci skladových zásob; že 2/ záznamní povinnost podle § 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) odpovídá všem uskutečněným zdanitelným plněním a účetní evidenci stěžovatele. V této výzvě byl stěžovatel správcem daně poučen, že nebudou-li uvedené skutečnosti věrohodně vysvětleny a prokázány, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

V písemné odpovědi na uvedenou výzvu stěžovatel uváděl, že v průběhu roku 1996 převzal a postupně uhradil nové náhradní díly na osobní automobily různých značek, o nichž se domníval, že je nejpozději do dvou let prodá. Vzhledem k tomu, že se mu v této době nepodařilo nalézt vhodného kupce, že se náhradní díly staly postupným zastaráváním v čase neprodejnými a pronajímatel skladových prostor požadoval na podzim roku 2000 jejich vyklizení, stěžovateli nezbylo, než zbylé zásoby náhradních dílů převést do kovošrotu a odprodat je jako železný šrot. Stěžovatel rovněž vysvětlil, proč k odepsání zásob ze skladových karet došlo již dne 29. 9. 2000, i když k samotnému prodeji do kovošrotu dle přiložených dokladů mělo dojít až ve dnech 27. 10. 2000 a 23. 11. 2000. Na podporu svých tvrzení stěžovatel předložil správci daně listinné důkazy, a to smlouvu o skladování, uzavřenou mezi stěžovatelem a firmou Duong Van Thanh, soupis skladovaného zboží, inventurní soupisy zásob k 31. 12. 1999 a 31. 12. 2000 a čestná prohlášení K. S. (majitelky kovošrotu DEMONT o převzetí náhradních dílů), M. D. (pronajímatele skladu v Karlových Varech o vyskladnění náhradních dílů), P. H. (zaměstnance stěžovatele o provedené inventuře a vyskladnění náhradních dílů) a L. K. (majitele skladu v Červených Pečkách o inventurním soupisu provedeném při převozu náhradních dílů z jeho skladu do skladu v Karlových Varech). Jiné důkazy prokazující, že uskutečněná zdanitelná plnění skutečně odpovídají přijatým zdanitelným plněním, tj. že prodej náhradních dílů odpovídá nákupu náhradních dílů, stěžovatel správci daně nepředložil.

Z obsahu Zprávy o výsledku daňové kontroly daně z přidané hodnoty, č. j. 27084/02/141580, následně vyplynulo, že správce daně dospěl k závěru, že ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2000 stěžovatel jako kontrolovaný daňový subjekt dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prostřednictvím jím předložených listinných důkazních prostředků neprokázal, že uskutečněná zdanitelná plnění odpovídají přijatým zdanitelným plněním, a správce daně proto přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Dne 24. 5. 2003 správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 15430/03/141570, kterým stěžovateli dodatečně podle pomůcek vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2000 částkou ve výši 1 761 821 Kč.

Stěžovatel s vydaným dodatečným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, v němž namítal, že správce daně stanovil jeho daňovou povinnost za použití pomůcek, ačkoli pro tento způsob výpočtu daňové povinnosti nebyly splněny zákonné podmínky. Stěžovatel v podaném odvolání poukazoval na skutečnost, že správci daně doložil řadu listinných důkazů o prodeji náhradních dílů a o jejich evidenci při vyskladňování, čímž odstranil pochybnosti o realizaci jím uskutečněných zdanitelných plnění, neboť řádně zdokumentoval, kdy a kde byly náhradní díly uskladněny, kdy a kam byly vyskladněny a v jakém rozsahu a jakým způsobem byly prodány. Dle názoru stěžovatele správce daně porušil také ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když při stanovení daně na základě pomůcek nepřihlédl k výhodám pro daňový subjekt, tedy neuvedl, že při konstrukci pomůcky nevycházel pouze z předpokládaných příjmů, ale také z přiměřených výdajů. Závěrem stěžovatel navrhl doplnit dokazování o výslechy svědků, jejichž čestná prohlášení správci daně v rámci daňové kontroly doložil.

Na základě takto učiněného návrhu stěžovatele správce daně dne 23. 10. 2003 vyslechl svědka P. H., zaměstnance stěžovatele, k rozsahu jeho výpomoci při prodeji náhradních dílů; Finanční úřad v Karlových Varech jako dožádaný správce daně dne 14. 10. 2003 vyslechl svědka M. D. k otázce zjištění jeho spolupráce se stěžovatelem při skladování náhradních dílů v Karlových Varech a Finanční úřad v Kolíně jako dožádaný správce daně dne 17. 10. 2003 vyslechl svědka L. K. k otázce ověření skutečností týkajících se skladovacích prostor užívaných stěžovatelem v Červených Pečkách.

Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 6. 2004, č. j. 5654/04-130, odvolání stěžovatele jako nedůvodné zamítl. Ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že stěžovatel nevedl řádně a průkazným způsobem účetnictví a neprováděl inventarizaci skladových zásob v souladu s § 29 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“), a tedy neprokázal, že dle § 10 zákona o dani z přidané hodnoty odvedl daň za všechna uskutečněná zdanitelná plnění. Žalovaný hodnotil písemnou odpověď stěžovatele k výzvě správce daně včetně předložených listinných dokladů, přičemž se ztotožnil se zjištěním správce daně, že na základě takto předložených důkazních prostředků nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. K výpovědím navržených svědků, které v rámci odvolacího řízení provedl správce daně a které potvrdily skutečnosti již uváděné v podaných čestných prohlášeních, žalovaný konstatoval, že ani tyto svědecké výpovědi nemohly prokázat, že v případě jimi popisovaného odvozu náhradních dílů se jednalo o tytéž skladové zásoby, které byly stěžovatelem nakoupeny v předchozích letech. Zároveň však žalovaný zdůraznil, že jako odvolací orgán mohl dle ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků zkoumat pouze dodržení zákonného postupu pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž v souladu s tímto ustanovením již nemohl přihlížet k důkazním prostředkům navrženým až v odvolacím řízení. Žalovaný se rovněž zabýval postupem správce daně dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a ani v tomto případě žádné porušení ze strany správce daně neshledal.

Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítal, že ke stanovení jeho daňové povinnosti postupem dle

§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. za použití pomůcek, nebyly splněny zákonné podmínky. Současně tvrdil, že v daňovém řízení došlo k porušení zásady součinnosti vyjádřené v ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a rovněž ustanovení § 2 odst. 7 téhož zákona, ukládajícího při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení vycházet vždy ze skutečného obsahu právních úkonů. Dále stěžovatel poukázal na porušení ustanovení § 50 odst. 5 citovaného zákona, neboť žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s otázkou, zda správce daně splnil svou povinnost vyplývající mu z ustanovení § 46 odst. 3 tohoto zákona, a tedy zda stěžovatele nevystavil nerovnému postavení v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. K prvnímu okruhu uplatněných žalobních námitek, týkajících se porušení ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, krajský soud v odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že ani při zohlednění faktu, že náhradní díly na osobní automobily postupem doby ztrácejí svou tržní hodnotu a dostávají se na hranici prodejnosti, ani při zohlednění listinných důkazů předložených stěžovatelem, nemohly být (ve vazbě na další zjištěné skutečnosti) odstraněny důvodné pochybnosti finančních orgánů obou stupňů o rozsahu uskutečněných zdanitelných plnění v průběhu roku 2000. Stěžovateli byl v rámci daňového řízení vytvořen (zejména výzvou správce daně ze dne 6. 2. 2003) prostor k prokázání jím uváděných skutečností, ten však uvedené možnosti nevyužil a adekvátní důkazní prostředky správci daně nepředložil. Stanovení daně dokazováním pak bránil samotný postup stěžovatele, který nerespektoval ustanovení § 11 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož jako plátce daně byl povinen vést veškeré záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, evidenci všech tržeb v členění požadovaném zákonem a ve smyslu příslušných ustanovení zákona o účetnictví řádně provádět inventarizaci majetku a závazků a vést účetnictví průkazným způsobem. Krajský soud zároveň poukázal na rozporný postup správce daně, který výsledek daňové kontroly vyhodnotil tak, že daňovou povinnost nelze stěžovateli stanovit dokazováním, avšak i přes tento závěr v průběhu odvolacího řízení přistoupil k výsledku stěžovatelem navržených svědků. Uvedené procesní pochybení krajský soud nehodnotil jako mající přímý vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, neboť žalovaný v odvolacím řízení postupoval v souladu se zákonem a v pozici odvolacího orgánu nepřekročil rámec ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, když pouze zkoumal dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek. Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku stěžovatele týkající se porušení ustanovení § 50 odst. 5, ve spojení s ustanovením § 46 odst. 3, zákona o správě daní a poplatků, neboť ověřil, že i přes relativně stručnou pasáž obsaženou v odůvodnění rozhodnutí, se jí žalovaný zabýval. Závěrem krajský soud doplnil, že v průběhu daňového řízení neshledal ani porušení zásady součinnosti definované v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ani porušení ustanovení § 2 odst. 7 téhož zákona, který na daný případ nebyl finančními orgány aplikován.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné stěžovatel opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel namítá jednak nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; jednak vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán

vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti nejprve namítá nesprávné právní posouzení ze strany krajského soudu, který i přes zjištěné procesní pochybení správce daně toto nehodnotil jako mající přímý vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného. S tímto posouzením krajského soudu se stěžovatel nemůže ztotožnit, zejména když je mu známo, že v jiném rozhodnutí (týkajícím se shodných účastníků řízení) tentýž soud stejné procesní pochybení považoval za natolik zásadní, že žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

Při posuzování důvodnosti takto uplatněné kasační námitky zdejší soud vycházel z následujících úvah:

Shodně jako krajské soudy i Nejvyšší správní soud může v souladu s dispoziční zásadou, kterou je správní soudnictví ovládáno, přezkoumat napadené rozhodnutí pouze v těch směrech, které stěžovatel učinil předmětem kasačních námitek (§ 109 odst. 2 s. ř. s.). Proto stejně jako v případě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, v níž nesmějí dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. chybět konkrétně vymezené žalobní body, je také na kasační stížnost kladen požadavek, aby kromě obecných náležitostí podle § 37 s. ř. s. obsahovala mimo jiné důvody, pro které stěžovatel rozhodnutí krajského soudu napadá (srovnej § 106 odst. 1 s. ř. s.).

Z výše uvedeného vyplývá, že Nejvyšší správní soud nemůže napadené rozhodnutí přezkoumávat nad rámec vymezený stěžovatelem v podané kasační stížnosti a jeho projev z vlastní iniciativy nahrazovat. Stěžovatel je povinen v kasační stížnosti konkretizovat, z jakých důvodů se cítí být napadeným rozhodnutím krajského soudu zkrácen na svých právech a z jakých konkrétních okolností zkrácení svých práv dovozuje. Stěžovatelem namítané důvody nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu musí být v kasační stížnosti výslovně uvedeny, čímž je vymezen rozsah kontroly ze strany soudu.

Tyto závěry mají oporu v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, a to např. v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publikovaného pod č. 488/2005 Sb. NSS, dle něhož je stěžovatel povinen v kasační stížnosti vylíčit, jakých konkrétních nezákonností se vůči němu měl dopustit krajský soud v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen soudu ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se dle jeho názoru jedná o nezákonnost napadeného rozhodnutí. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s odkazem stěžovatele na odlišné právní posouzení věci tímž soudem v jiném řízení, nýbrž se „*musí jednat o odkaz na konkrétní skutkové okolnosti, a to tak, aby tyto byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje stěžovatel za základ jím tvrzené nezákonnosti.*“

V daném případě však stěžovatel tomuto požadavku nedostal. Uplatněná stížní námitka, kterou Nejvyšší správní soud výše reprodukoval tak, jak byla stěžovatelem formulována v podané kasační stížnosti, postrádá jakékoli bližší určení toho, z jakých konkrétních důvodů se stěžovatel domnívá, že krajský soud při posuzování právní otázky pochybil a jeho závěry nejsou správné. Stěžovatel se v podané kasační stížnosti omezil na pouhé konstatování, že ve věci vedené s totožnými účastníky, avšak pod jinou spisovou značkou a týkající se jiného druhu daně, krajský soud hodnotil určité skutečnosti (procesní pochybení správce daně a žalovaného) odlišným způsobem. Neuvedl však, z jakých důvodů dovozuje povinnost shodného hodnocení v obou věcech, jakým konkrétním způsobem rozhodovací činnost krajského soudu v předmětné věci zasáhla do sféry jeho práv a povinností.

I přes shora vyslovené závěry však Nejvyšší správní soud podotýká, že se s rozhodnutím Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2005, č. j. 30 Ca 268/2002 - 42, na které stěžovatel odkazuje v podané kasační stížnosti, podrobně seznámil a z jeho obsahu ověřil, že se nejenže týkalo jiného předmětu řízení (žaloba směřovala proti rozhodnutí žalovaného o dodatečném doměření daně z příjmů fyzických osob), ale co je důležitější, stěžovatelem namítané procesní pochybení finančních orgánů ve vztahu k ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v této konkrétní věci důvodem pro zrušení rozhodnutí správců daně obou stupňů nebylo. Tímto rozhodnutím krajský soud obě správní rozhodnutí zrušil z důvodu nedodržení obsahových náležitostí zprávy o daňové kontrole (týkající se daně z příjmů stěžovatele), která dle jeho názoru neobsahovala hodnocení zjištěných skutečností a úvahy, jimiž byl správce daně veden. Uvedená kasační námitka proto nebyla shledána důvodnou.

Obdobným způsobem byl Nejvyšší správní soud nucen se vypořádat také s posouzením důvodnosti kasační námitky stěžovatele dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Rovněž v případě této stížní námitky se totiž stěžovatel v podané kasační stížnosti omezil na pouhé konstatování rozporu mezi závěrem, k němuž krajský soud dospěl v napadeném rozhodnutí, a mezi závěrem, který stejný soud shledal v jiném řízení (opět sp. zn. 30 Ca 268/2002). Stěžovatel ke své námitce uvedl, že v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Ca 268/2002 krajský soud dovodil, že z výsledků provedené daňové kontroly není patrné, jaká skutková zjištění správce daně učinil, a tedy nebyly splněny podmínky pro stanovení základu daně za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Z důvodů, které Nejvyšší správní soud dostatečným způsobem prezentoval výše a na které i v tomto případě v plném rozsahu odkazuje, nemohla být ani tato kasační námitka stěžovatele úspěšná.

K dalším skutečnostem, které stěžovatel vyjmenovává v podané kasační stížnosti, ať už se týkají řádného provádění inventarizace zásob, porovnání skutečného počtu kusů a údajů z inventarizace či zjištění finančních orgánů ohledně váhy a stavu skladovaných zásob, Nejvyšší správní soud uvádí, že tyto námitky svým obsahem směřují nikoli proti rozhodnutí krajského soudu, jehož zákonnost je v řízení o kasační stížnosti zdejším soudem přezkoumávána, ale zpochybňují argumentaci obsaženou v rozhodnutí žalovaného. Kasační stížnost jako mimořádný opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, je však stávající právní úpravou

koncipována jako prostředek ochrany, jímž se účastník řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo (nebo osoba zúčastněná na řízení), domáhá přezkoumání rozhodnutí vydaného krajským soudem. Námitky uplatněné v kasační stížnosti tak mohou účinně mířit toliko proti rozhodnutí krajského soudu a konkrétně tvrzeným důvodům, na nichž je toto rozhodnutí založeno, neboť pouze toto rozhodnutí, resp. řízení, které jeho vydání předcházelo, je na základě kasační stížnosti přezkoumáváno. I v případě, kdy je v kasační stížnosti uplatněn důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. kdy stěžovatel namítá „*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem, takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost*“, je citovaným ustanovením dále výslovně požadováno tvrzení stěžovatele, že *pro tuto důvodně vytyčanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit*. Tato podmínka není pouze formálním požadavkem, ale vyjadřuje další nutný předpoklad pro úspěšné uplatnění citovaného stížního důvodu, tj. nejen předchozí zpochybnění postupu správního orgánu v žalobě, ale též chybné hodnocení (případně absenci hodnocení) tohoto žalobního bodu krajským soudem.

Stěžovatel v kasační stížnosti pouze zopakoval svá tvrzení uváděná již v daňovém řízení, své námitky nesměřoval do hodnocení důvodnosti žalobních bodů krajským soudem. Nově až v kasační stížnosti uváděl, z jakých důvodů mohlo dojít k nesouladu údajů uvedených v inventarizaci zboží k 31. 12. 2000 a prodejními doklady na jednotlivé autodíly. Projednání skutečností, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, brání ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. Stejně posoudil Nejvyšší správní soud i tvrzení stěžovatele ohledně nesprávného vyvozování závěrů správce daně z váhy kovového odpadu, které též nebylo uplatněno v žalobě.

V dalším textu kasační stížnosti již stěžovatel pouze vyjadřoval nesouhlas s vyjádřením pochybností správce daně ohledně stárí uskladněných autodílů, tento nesouhlas však nespojil s konkrétní stížní námitkou, kterou by byť pouze na základě jejího obsahu, bylo možno podřadit pod některý z důvodů uvedený v § 103 odst. 1 s. ř. s.

Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že námitka nesprávného právního posouzení vznesená stěžovatelem nebyla důvodná, neboť se domáhal vyslovení stejného výroku rozhodnutí krajského soudu v obsahově různých věcech, další námitky vzhledem k jejich obecnosti či nepřípustnosti nebylo možno projednat. Ve věci nebyly shledány ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel Nejvyšší správní soud přihlídnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Ve vztahu k návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že s ohledem na rozhodnutí ve věci samé o tomto návrhu samostatně nerozhodoval.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému

správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. ledna 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu