



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Bc. Ludmila Štěpková**, bytem Studánka 291, Varnsdorf 3, správkyňě konkurzní podstaty úpadce SETADIESEL, a. s., IČ: 25015303, se sídlem Ke Střelnici 167, Litvínov, zast. JUDr. Janem Menšem, advokátem v Děčíně, Masarykovo nám. 2/2, proti žalovanému: **Celní ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, El. Krásnohorské 2378/24, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 6. 2008, č. j. 15 Ca 214/2007 – 32,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutí Celního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 15. 10. 2007, č. j. 6448/07-200100-21; tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období září 2006 ve výši 2 371 881 Kč.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky možnosti dodatečného vyměření daně způsobem uvedeným v ustanovení § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků), aniž by správce daně zahájil, vedl a ukončil daňovou kontrolu či přiznal daňovému subjektu obdobná výjimečná práva jako při daňové kontrole. Dle názoru stěžovatele není oprávněn správce daně volit mezi provedením daňové kontroly a postupem dle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Takovým postupem byl stěžovatel zkrácen na svých právech, zejména v právu kvalifikované obrany, kterou může uskutečnit, vycházející z úvah a výsledku zjištění, jež jsou hutným obsahem zprávy z daňové kontroly. Pokud by bylo na úvaze správce daně zda při pochybnostech o správnosti výše daňové povinnosti zahájí daňovou kontrolu či vydá výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, postrádal by celý institut daňové kontroly smysl.

Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem krajského soudu, že pokud se stěžovatel domníval, že jeho daňová povinnost se od jeho poslední známé daň. povinnosti nijak neliší, měl povinnost uloženou správcem daně splnit tak, tedy podat dodatečné daňové přiznání, ve kterém by vykázal daň ve výši nula a tím by znemožnil správci daně doměření podle pomůcek dle ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků. Dle stěžovatele však takový postup zákon o správě daní nepřipouští, neboť z ust. § 41 zákona o správě daní vyplývá, že podání dodat. přiznání je přípustné pouze v situaci, pokud je měněna daňová povinnost. Ani zákon o spotřebních daních na rozdíl od zákona o DPH /§ 103 odst. 1 písm. c) z. č. 235/2004 Sb./ takové speciální ustanovení neobsahuje. Pokud by stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém by neměnil daňovou povinnost, správce daně by zastavil řízení o něm, a to dle ust. § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků. Za situace, kdy správce daně daňovou kontrolu řádně nezahájil, v daňové kontrole řádně nepokračoval, o výsledných zjištěních nese-psal zprávu o daňové kontrole a tu zákonným způsobem neukončil, nebyl oprávněn vydat na následnou daňovou povinnost dodatečný platební výměr.

Krajský soud rovněž, dle stěžovatele, nesprávně posoudil právní otázku ohledně povinnosti správce daně aplikovat při stanovení daně podle pomůcek § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel je toho názoru, že soudem provedený rozbor je zcela logický, avšak takovou úvahu ohledně výhod, k nimž bylo resp. nebylo možno přihlídnout, měl přezkoumatelným způsobem provést již správce daně před vlastním dodatečným vyměřením daňové povinnosti podle pomůcek, nikoliv až soud. V tomto bodě tak správní orgány porušily v daňovém řízení zákon o správě daní a poplatků tak zásadním způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V posledním bodě namítá stěžovatel nesprávné posouzení otázky přípustnosti použití výsledků z úkonů správce daně a třetích osob, ke kterým tyto osoby nemají zákonné zmocnění. Jelikož dle sdělení ve vyjádření žalovaného část kontrolních úkonů, jejichž vyhodnocením byly zjištěny důvodné skutečnosti, které zakládají vyšší daňovou povinnost, prováděly policejní orgány, jež nejsou správcem daně, nejedná se o úkony provedené v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, ale o úkony nezákonné. Jakákoliv zjištění, k nimž při těchto úkonech správní orgány došly, pak nemohou být použity při dodatečném vyměření daňové povinnosti. Uvedené námitky jsou umocněny skutečností, že do 11. 12. 2006 (tedy již po vydání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání), kdy byl zástupce stěžovatele nahlédnout do spisů na Celním úřadě Most, neobsahovala veřejná část spisu žádné listiny, které by jakkoliv dokumentovaly žalovaným zmiňované kontrolní úkony celních a policejních orgánů v průběhu měsíce září 2006.

Vzhledem k výše uvedenému měl, dle názoru stěžovatele, Krajský soud v Ústí nad Labem žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný odkazuje na své vyjádření k žalobě a žádá, aby k němu bylo v kontextu tohoto vyjádření ke kasační stížnosti přihlédnuto. Právní úvahu a závěry provedené Krajským soudem v Ústí nad Labem považuje žalovaný za správné a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížnostních námitek, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle zjištěného skutkového stavu, o kterém není ve věci sporu, byl stěžovatel dne 5. 12. 2006 vyzván dle ust. § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k předložení dodatečného daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období září 2006, a to ve lhůtě 15ti dnů od doručení. V poučení této výzvy je současně uvedeno, že pokud nebude dodatečné daňové přiznání podáno ve stanovené lhůtě, je správce daně oprávněn podle ust. § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici a nebo které si opatří i bez součinnosti daňového subjektu. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel přípisem ze dne 18. 12. 2006, ve kterém uvedl, že z výzvy není patrné z jakého důvodu mu vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Dále bylo stěžovatelem požádáno o prodloužení lhůty k podání dodatečného daňového přiznání. Na stěžovatelův přípis reagoval správce daně sdělením ze dne 4. 1. 2007 ve kterém uvedl, že na základě jeho zjištění z důkazních řízení a na základě nových skutečností je zřejmé, že daňová povinnost za zdaňovací období září 2006 měla být vyšší než poslední známá daňová povinnost a současně byla prodloužena lhůta k podání dodatečného daňového přiznání, a to do 15 dnů od doručení sdělení ze dne 4. 1. 2007 (tj. do 14. 2. 2007). V přípise ze dne 13. 2. 2007 stěžovatel uvedl, že ani na jeho výslovnou žádost nebylo správcem daně sděleno, z jakého důvodu má podat dodatečné daňové přiznání a vzhledem k tomu, že nezjistil, že jeho daňová povinnost má být vyšší, nevznikla ani povinnost jej podat.

Dne 6. 3. 2007 proběhlo ústní jednání před správcem daně za účasti zástupců stěžovatele, jehož předmětem bylo seznámení stěžovatele se skutečnostmi, které se týkaly zjištění daňové povinnosti dotčené daně za období září 2006. V tomto protokolu správce daně uvedl, že v průběhu měsíce srpna a září 2006 docházelo kontinuálně k označování vstupní kapaliny identifikační látkou (dále značkovací látka) na výrobu změkčovače epoxidových pryskyřic (dále ZEP) výrobce – daňového subjektu. Označená vstupní surovina byla určena pro výrobu ZEP, který je za splnění podmínek dle ust. § 49 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, osvobozen od spotřební daně z minerálních olejů. Při kontrolní akci, která proběhla ve dnech 5. – 6. září 2006, byla na některých čerpacích stanicích zjištěna motorová nafta, ve které byla po odebrání vzorku a následném rozboru celně technickou laboratoří (dále jen CTL) identifikována značkovací látka a tento fakt potvrzuje, že výrobcem zajištěné motorové nafty je stěžovatel. Pokud nebyl z označené suroviny vyroben ZEP, ale motorová nafta, vznikla daňovému subjektu dle ust. § 8 zákona o spotřebních daních daňová povinnost a dle ust. § 9 v návaznosti na ust. § 46 zákona o spotřebních daních povinnost daň z minerálních olejů přiznat a zaplatit.

Dne 21. 3. 2007 proběhlo další ústní jednání, jehož předmětem bylo objasnění skutečností týkající se rozboru vzorku a odborného posudku CTL vybraného výrobku ZEP30 a ZEP12. Dodatečné daňové přiznání nebylo podáno a správce daně dne 17. 5. 2007 vydal dodatečný platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů dle zákona č. 353/2003 Sb. za použití

ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků ve výši 2 371 881 Kč. Po doručení předmětného rozhodnutí podal stěžovatel žádost o sdělení důvodů rozdílů na dani. Ve sdělení ve věci rozdílu zopakoval správce daně skutečnosti uvedené již v rámci ústního jednání ze dne 6. 3. 2007 a uvedl přehled čerpacích stanic, u kterých byla v motorové naftě objevena značkovácí látka používaná stěžovatelem k označení vstupní látky pro výrobu ZEP a množství motorové nafty obsahující tuto látku.

Stěžovatel nezpochybňuje zjištěný skutkový stav, ale předně namítá nezákonnost postupu správce daně dle ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků při dodatečném vyměření předmětné daně, neboť dle jeho názoru měl správce daně provádět daňovou kontrolu.

Podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňové přiznání povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Nebylo-li podáno daňové přiznání popř. dodatečné daňové přiznání včas, a to ani po výzvě správce daně, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula (§ 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků).

Z výše uvedených ustanovení vyplývá, že povinnost podat daňové přiznání, a to bez ohledu na výhrady stran důvodnosti takové výzvy, stěžovateli nepochybně svědčila.

Není-li podáno daňové přiznání a nestane-li se tak ani na výzvu správce daně ve lhůtě, kterou mu k tomu stanovil, zákon dává správci daně na výběr oprávnění buď stanovit základ daně a daň podle pomůcek, nebo vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula, vyměřit daň v této výši, popřípadě zahájit daňovou kontrolu podle § 16 zákona o správě daní a poplatků a v rámci ní prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu (viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 160/2004 - 81, publ. in Sb. NSS č. 1345/2007, příst. též na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Pokud správce daně postupuje v intencích § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tak, že základ daně a daň vyměří podle pomůcek, je zákonnost takového postupu dána tím, že daňový subjekt má daňovou povinnost, a ani na výzvu správce daně nepodal ve stanovené lhůtě daňové přiznání. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou tak v tomto případě jiné než tehdy, má-li být tímto náhradním způsobem stanovena daňová povinnost podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, kdy mohou být užity pomůcky až tehdy, nemohla-li být daňová povinnost pro nesplnění některé ze zákonných povinností daňovým subjektem při dokazování stanovena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68 dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Dokazováním se prokazují skutečnosti, které v daňovém přiznání daňový subjekt uvedl, popř. měl uvést. Pokud však daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodá, vlastní vinou se tak zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň, neboť daňový subjekt v takovém případě nemá co prokazovat a správce daně případně co vyvracet.

Ustanovení § 16 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků vymezuje cíl daňové kontroly tak, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo proěřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Daňová kontrola je tedy pouze jedním z nástrojů, které správce daně v rámci správy daně ve smyslu ust. § 1 odst. 2 cit. zákona má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Tohoto cíle nelze dosahovat, aniž by byly brány na zřetel zásady daňového řízení vymezené v ust. § 2 cit. zákona. Správce daně proto musí jednat vždy v souladu se zákony, musí rovněž chránit zájmy státu, tak, aby docházelo ke správnému stanovení a vybrání daně a nebyly kráceny daňové příjmy. Přitom však musí dbát i zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, postupovat v řízení v součinnosti s nimi, ale také současně v řízení volit pouze takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a stále ještě vedou k cíli, tj. stanovení a vybrání daně.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost postupu při dodatečném vyměření daně dle ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků, nelze mu přisvědčit. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50 (přístupno na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), na něž odkázal i krajský soud ve svém zdůvodnění, ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků je koncipováno pro případ, kdy daňový subjekt sám po vyměření daně zjistí, že jeho daňová povinnost měla být vyšší nebo nižší – tedy může být podáno na základě vlastního zjištění a z vlastní iniciativy daňového subjektu, to však samo o sobě nevylučuje, aby zdrojem tohoto zjištění bylo sdělení správce daně. Je tedy možné, aby správce daně vyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání (§ 41 zákona o správě daní a poplatků) a v případě marného uplynutí lhůty uvedené ve výzvě postupoval v souladu s ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání umožňuje daňovému subjektu přiznat se k vyšší daňové povinnosti, a nebýt tak vystaven vyššímu penále, které by bylo sděleno, pokud by byl daňový únik zjištěn správcem daně, např. na základě daňové kontroly. Převzetí výzvy popř. sdělení správce daně o skutečnostech, že daň má být stanovena v jiné výši, pak lze považovat za okamžik zjištění učiněného daňovým subjektem.

V daném případě stěžovatel dodatečně daňové přiznání ani v prodloužené lhůtě nepodal. Co se týče porušení procesních práv stěžovatele nebyl na nich nikterak zkrácen oproti právům, jež daňovým subjektům přiznává ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně stěžovatele v rámci provedených ústních jednání ze dne 6. 3. 2007 a 21. 3. 2007 dostatečným způsobem seznámil se skutečnostmi svědčícími o tom, že daň má být stanovena v jiné výši, než v jaké byla původně přiznána a vyměřena a v provedeném důkazním řízení byla respektována veškerá jeho práva. Stěžovatel v průběhu jednání žádným způsobem nevyvrátil pochybnosti správce daně o správnosti poslední známé daňové povinnosti a na jeho dotaz, zda může prokázat zdanění vybraných výrobků, které byly zajištěny rozhodnutím o zajištění vybraných výrobků č. j. Mon09-R-3/06-2065-24 ze dne 7. 9. 2006, 3225 kg ZEP a č. j. Mon09-R/06-2065-24 ze dne 7. 9. 2006, 106 098 L/15°C ZEP 12 správci daně sdělil, že zdanění těchto výrobků prokázat nemůže. Stěžovatel byl v průběhu řízení rovněž seznámen s rozbory a odbornými posudky, přičemž byla mu dána i přiměřená lhůta k vyjádření se k zajištěným důkazním prostředkům. Je třeba tudíž konstatovat, že správce daně stěžovateli možnost řádného dokazování nikterak neupřel. Stěžovatel však kromě opakovaného tvrzení, že neshledal důvodu pro podání dodatečného daňového přiznání, nenavrhl žádné důkazní prostředky, jež by zpochybnily zjištění správce daně. Nelze tedy shledat, že by byl stěžovatel správcem daně zkrácen na svém právu vyjádřit se k výsledkům těchto zjištění, k provedeným důkazům jakož i na právu navrhnout jejich doplnění.

Jak dále plyne ze správního spisu, teprve po provedených ústních jednáních byl vydán správcem daně předmětný dodatečný platební výměr. Stěžovatel byl tedy jednoznačně seznámen s tím, co bylo předmětem daňového řízení vedeného správcem daně. Z celého spisového materiálu vyplývá, z jakých skutečností správce daně v průběhu řízení vycházel. Zjištění správce daně, která učinil a která byla pro zdanění zásadní, stěžovatel správci daně nikterak nevyvracel. Při ústním jednání stěžovatel pouze uvedl, že skutečnost, že značkovací látka byla objevena

v motorové naftě na některých čerpacích stanicích neznamená, že tuto motorovou naftu vyrobil a v dalším řízení již jen setrval na stanovisku, že nenastaly zákonné podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání za období září 2006. Nelze tedy konstatovat, že daňové řízení bylo vedeno správcem daně v rozporu se zásadami daňového řízení uvedenými v ust. § 2 zákona o správě daní a poplatků a probíhalo bez součinnosti s daňovým subjektem. Na uvedená zjištění, tj. že původcem zajištěných minerálních olejů je stěžovatel, pak nemělo a nemohlo mít žádný podstatný vliv to, že správce daně aplikoval v daňovém řízení postup dle ust. § 40 odst. 1 ve vazbě na ust. § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a nikoli daňovou kontrolu dle § 16 cit. zákona, jak namítá stěžovatel.

Stěžovatel pouze formalisticky argumentuje vadami procesního postupu správce daně s tím, že byl zkrácen na svých právech, jež přiznává ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků, aniž by však jakkoli konkretizoval, jaká práva mu byla odeprána. Stěžovatel v průběhu daňového řízení nenamítal vadnost procesního postupu správce daně s praktickými dopady na výše uvedená zjištění a jejich promítnutí do vlastní výše daňové povinnosti. Ani v řízení před krajským soudem či nyní projednávané kasační stížnosti stěžovatel neuvádí, jaká konkrétní práva mu byla upřena s dopadem na samotný výsledek řízení a výši daně, tj. s dopadem na zákonnost vydaného rozhodnutí správce daně. Pouhý nesouhlas ze zvoleným procesním postupem správce daně, který proběhl v intencích zákona, nelze považovat za vadu řízení pro kterou by bylo lze napadené rozhodnutí zrušit. Nevyužití práv zejména práva navrhnout a předkládat důkazní prostředky, vyjádřit se k nim popř. navrhnout jejich doplnění, na kterých byl stěžovatel údajně zkrácen, pak za daných okolností nelze klást k tíži žalovaného a nemůže mít vliv na výsledek daňového řízení resp. na zákonnost postupu správce daně.

Jak je shora uvedeno, s rozhodnými skutečnostmi svědčícími o tom, že jeho daňová povinnost má být vyšší než jeho poslední známá daňová povinnost byl stěžovatel prokazatelně seznámen dne 6. 3. 2007 a tento den lze považovat za den zjištění důvodu pro jeho podání. V návaznosti na ust. § 41 zákona o správě daní a poplatků pak mělo být dodatečné daňové přiznání podáno nejpozději do 30. 4. 2007. Dodatečný platební výměr byl správcem daně vydán až dne 17. 5. 2007, tedy po té, co marně uplynula lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání. S ohledem na tyto skutečnosti byl správce daně oprávněn postupovat v souladu s ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků a zjistit základ daně a daň podle pomůcek. Na této skutečnosti nemůže nic měnit pouhý odlišný názor stěžovatele, že sám důvody pro podání dodatečného daňového přiznání neshledal, přestože mu byly správcem daně sděleny.

Nejvyšší správní soud zcela sdílí názor krajského soudu v tom, že postupem žalovaného nebyl stěžovatel ani zkrácen na právu kvalifikované obrany.

Stěžovatel, jak vyplývá ze správního spisu, mohl vycházet z úvah a výsledku zjištění správce daně, ačkoliv tyto nebyly, jak namítá, obsaženy ve zprávě o kontrole. Neprováděl-li formálně správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu, zpráva o daňové kontrole nemohla být sepsána. Řízení bylo se stěžovatelem vedeno dle části třetí – řízení vyměřovací, a to formou výzvy dle ust. § 40 odst. 1 cit. zákona a sepsání protokolů o ústním jednání. Výsledná zjištění v nich však byla jednoznačně uvedena a stěžovatel byl s nimi seznámen. Skutečnost, že daň byla stanovena podle pomůcek vyplývá již z povahy řízení, kdy stěžovatel nepodal daňové přiznání, ačkoliv byl ke splnění této povinnosti vyzván. Způsob stanovení daně je seznatelný i z dodatečného platebního výměru, kde je ve výroku uveden odkaz na ustanovení § 44 zákona o správě daní a poplatků. Nelze tudíž úspěšně namítat, že stěžovateli nebyl znám význam citovaného ustanovení, na které bylo výslovně odkázáno, nadto za situace, kdy byl stěžovatel v řízení zastoupen daňovým poradcem, který si měl být vědom procesního postupu správce daně v případě nesplnění povinnosti uvedené ve výzvě. Rovněž tak jsou se sdělení správce daně

ve věci rozdílu na dani dle ust. § 32 odst. 9 cit. zákona seznatelné důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření. Tyto důvody však byly již předmětem ústních jednání dne 6. 3. 2007 a 21. 3. 2007 a nemohly proto být stěžovatelem vnímány jako nova.

Jestliže v důsledku nesplnění základní povinnosti daňového subjektu, spočívající v podání daňového přiznání, zákon dává správci daně oprávnění stanovit základ daně a daň pomocí pomůcek, je zákonným důvodem pro jeho užití zjištění faktických skutečností, že daňovému subjektu daňová povinnost svědčí, existence výzvy k podání daňového přiznání ve stanovené lhůtě a nepodání daňového přiznání ani po této výzvě a dále existence pomůcek, na základě nichž lze daňovou povinnost stanovit. Zákonnou podmínkou pro stanovení daňové povinnosti tímto náhradním způsobem je dále i aplikace § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ukládající správci daně povinnost přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

K výhodám, které ve smyslu ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daně pro daňový subjekt při vyměření daně (doměření daně) plynou, je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě tvrzení daňového subjektu nebo vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není však povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly, resp. by mohly být uznatelnou výhodou. Je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy daně a výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlídnout, a to i ex offio, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok. Typicky se bude např. jednat o uplatnění nezdanitelné části základu daně dle § 15, resp. uplatnění odčitatelných položek dle § 34, popř. slevy na dani dle § 35 zákona o daních z příjmů, za předpokladu, že takové skutečnosti připadají u poplatníka v úvahu (viz rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, příst. na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Při posouzení existence skutečností dle § 46 odst. 3 cit. zákona v projednávané věci, je nutno vyjít ze samotné povahy platné právní úpravy spotřební daně z minerálních olejů. Spotřební daň (nepřímá selektivní daň) je daní jednotkovou, tzn. že základem daně je počet kusů, litrů nebo jiných fyzických jednotek. Daně ze spotřeby působí jako daně in rem (na věc), neboť při jejich nepřímém ukládání nelze zohlednit majetkové, důchodové a sociální poměry poplatníků. Tím se liší od daní osobních, ukládaných mimo jiné s ohledem na osobní poplatníkovu schopnost platit daň. V případě stěžovatele je nutno, s přihlídnutím k výše uvedenému, dospět k závěru, že neexistují žádné skutečnosti, ke kterým by bylo možno při stanovení daně z minerálních olejů přihlídnout, neboť vzhledem k právní úpravě při stanovení spotřební daně se jedná o prostou matematickou operaci, kdy se jednotkové množství předmětu násobí daňovou sazbou bez možnosti přihlídnout k jakýmkoli dalším skutečnostem.

Nejvyšší správní soud se stěžovatelem souhlasí v tom, že správní úvahu o tom, zda mohly být uplatněny v řízení nějaké výhody měl provést již správce daně I. stupně popř. žalovaný a nikoli až krajský soud. Tato vada však, dle názoru zdejšího soudu, nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ostatně ani sám stěžovatel se v průběhu daňového, ale ani soudního řízení potažmo ani v nyní projednávané kasační stížnosti žádných relevantních skutečností svědčících pro postup dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní, nedovolával. Neuváděl, ke kterým konkrétním výhodám mělo být v daném případě přihlídnuto či jaké skutečnosti nebo výhody svědčící ve prospěch stěžovatele měly být zohledněny. Lze tedy uzavřít, že zhodnocení provedené krajským soudem není na překážku zákonnosti jeho rozhodnutí.

K poslední stěžovatelově námitce ohledně nezákonnosti provedených kontrolních úkonů je nutno uvést, že jakkoli je v tomto bodě kasační stížnosti argumentace stěžovatele rozsáhlá, Nejvyšší správní soud s odkazem na její nepřipustnost dle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. se jí nemohl zabývat. Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 s. ř. s), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech či včasném rozšíření žaloby. Pakliže lhůta pro podání žaloby uběhla dnem 27. 12. 2007, bylo možné rozšířit žalobní body právě v této lhůtě. Namítal-li stěžovatel nezákonnost provedených kontrolních úkonů až v replice k vyjádření k žalobě žalovaným, tj. až dne 11. 4. 2008, nemohl se touto námitkou krajský soud zabývat. Opírá-li se nyní kasační stížnost o stížní důvody, které stěžovatel neuplatnil řádně v řízení před krajským soudem, bylo nutno ji odmítnout.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zcela v souladu se zákonem, proto kasační stížnost postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží, žalobce byl ve věci úspěšný, ze spisu však nevyplývalo, že by vynaložil náklady přesahující běžnou správní činnost, proto mu náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud nepřiznal.

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

V Brně dne 11. prosince 2008

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu