



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **P. J.**, zast. advokátem Mgr. Petrem Miketou, se sídlem AK Miketa a partneři Jaklovecká 18, Ostrava - Slezská Ostrava, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 4. 2006, č. j. 22 Ca 367/2004 - 25,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu; tímto byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2004, č. j. 11705/10/2003 ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002.

Kasační stížnost je podávána z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá, že krajský soud jako správní převzal zjištění Finančního ředitelství v Ostravě s tím, že pro posouzení příjmů stěžovatele je podstatné, zda měl živnostenské oprávnění. Protože tomu tak nebylo, bylo nutno příjmy stěžovatele za prodej mobilních telefonů posuzovat jako ostatní příjmy dle § 10

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“). Krajský soud rovněž dospěl k závěru, že navrhovaným výsledkem svědků – kupujících, kteří od stěžovatele telefony zakoupili a následně pak dotazem u výrobců, nebylo možno zjistit výši skutečně vynaložených nákladů, neboť z výpovědi samotného stěžovatele vyplývá, že prodával také starší mobilní telefony a cena těchto může být výrazně nižší než cena, za kterou výrobci nové přístroje dodávali do obchodní sítě.

Stěžovatel navrhoval s ohledem na skutečnost, že nevedl evidenci nákupu a prodeje mobilních telefonů, aby správní orgán vyslechl jednotlivé kupující, tak jak jsou uvedeni na poštovních poukázkách, a aby se tyto osoby vyjádřily k typům a stáří jednotlivých telefonních přístrojů, které jim stěžovatel prodal. Následně by bylo možno, dle přesvědčení stěžovatele, vyžádat zprávu od výrobců uvedených telefonů, za jaké částky byly tyto telefony distribuovány do obchodní sítě. Tímto způsobem by pak bylo prokázáno, za jakou minimální nákupní cenu bylo možné, aby stěžovatel jakožto prodejce mohl konkrétní telefony pořídit. Žalovaný tento navrhovaný důkaz odmítl provést s odůvodněním, že takto by byl toliko potvrzen příjem z prodeje mobilních telefonů. Je zřejmé, že žalovaný zcela nesprávně vyhodnotil navrhovaný důkazní prostředek a smysl ke kterému mají být navrhované důkazy provedeny. Jak je evidentní z podaného odvolání, navrhovaným způsobem měly být zjištěny minimální výdaje na pořízení mobilních telefonů.

V případě, že by výše uvedené námitky, týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu, nebyly samy o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozsudku, je tento nesprávný rovněž z důvodu nesprávného právního posouzení charakteru příjmů. Krajský soud dovozuje, že pro posouzení příjmů z podnikání je rozhodné, zda stěžovatel má oprávnění k podnikání. Protože stěžovatel takovým oprávněním nedisponoval, byly příjmy podřazeny nikoli pod ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, ale pod ustanovení § 10 cit. zákona. Stěžovatel s tímto právním posouzením nesouhlasí, neboť jeho činnost měla veškeré znaky podnikání; dle přesvědčení stěžovatele je nutno vykonávanou činnost posuzovat dle obsahu nikoli formálně, tj. zda měl či nikoli živnostenský list.

Stěžovatel dále namítá, že v § 10 zákona o daních z příjmů jsou nadto uvedeny příjmy jednorázové a nahodilé; v jeho případě se však jednalo o příjem z pravidelné a dlouhotrvající činnosti.

Stěžovatel konečně uvádí, že dne 13. 5 2003 mu bylo vydáno osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 6. 2002, kde se uvádí, že s ohledem na prováděnou činnost, se stal plátcem daně z přidané hodnoty; na druhou stranu však jeho činnost jako podnikání pro účely daně z příjmů není uznána. Stěžovatel se domnívá, že právní hodnocení povahy jeho příjmů jak žalovaným, tak poté i soudem je nesprávné. Příjem stěžovatele měl být správně posouzen podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů a měly mu být zohledněny výdaje, které uplatnil paušálem ve výši 25%.

Stěžovatel s ohledem na uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě v rozsahu stížních námitek, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 cit. zákona,

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlížel Nejvyšší správní soud ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo napadené rozhodnutí vydáno. Uvedené ustanovení brání tomu, aby způsobilý důvod, řádně uplatněný, byl v kasační stížnosti rozšiřován o skutečnosti dříve neuvedené, resp., aby byl na těchto novotách dodatečně založen. Uvádí-li proto stěžovatel nyní, poprvé až v kasační stížnosti, že byl zaregistrován jakožto plátcе daně z přidané hodnoty, a proto je třeba jeho příjmy posuzovat jako příjmy z podnikání, nemohl soud v řízení o kasační stížnosti k této skutečnosti přihlédnout.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že službou kriminální policie a vyšetřování Správy Sm kraje Ostrava bylo v součinnosti s celní správou zjištěno, že stěžovatel se měl účastnit nelegálního dovozu mobilních telefonů ze zahraničí; tyto se prodávaly na českém trhu. Na základě podnětu celní správy a postoupených protokolů o podaném vysvětlení k objasnění dovozu mobilních telefonů bylo se stěžovatelem zahájeno místně příslušným správcem daně daňové řízení. V jeho průběhu bylo zjištěno, že stěžovatel v průběhu roku 2002 obdržel na základě 925 poštovních poukázek celkem 5 683 050 Kč za prodej mobilních telefonů (viz přípis Č. p., O. 38/9, P. 3 ze dne 13. 12. 2002). Dále bylo zjištěno, že stěžovatel provozoval obchodní činnost bez jakéhokoliv oprávnění k podnikání, nebyl registrován k žádné dani, nepodal žádné daňové přiznání. Stěžovatel v průběhu řízení neprokázal vynaložené výdaje, resp. uvedl, že nemá žádné důkazní prostředky prokazující výdaje na pořízení mobilních telefonů. Správce daně příjmy dosažené z prodeje mobilních telefonů posoudil jako příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů; přitom stanovil daň dokazováním ve výši 1 594 196 Kč.

Proti platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, v němž nikterak nezpochybňuje zjištění, týkající se jeho činnosti ani výše dosaženého příjmu, ale pouze to, že dosažený příjem měl být zdaněn nikoli dle § 10 zákona o daních z příjmů, ale dle § 7 cit. zákona. Připouští přitom, že provozoval činnost, přestože neměl živnostenské oprávnění, nicméně tato činnost vykazovala všechny znaky podnikání a pokud by o vydání živnostenského oprávnění požádal, nepochybně by je získal, neboť splňoval všechny podmínky. Konstatoval dále, že není schopen doložit výdaje žádnými potřebnými doklady a navrhl, aby žalovaný provedl výslech osob uvedených na poukázkách, které od něho telefony zakoupily, kdy tyto osoby by se mohly vyjádřit k typům jednotlivých telefonů a na základě toho by správce daně mohl vyžádat zprávu od výrobců uvedených telefonů a zjistit, za jakou cenu byly tyto prodávány do obchodní sítě. Tímto způsobem navrhl prokázat výdaje, které měl v souvislosti s nákupem telefonů; tyto by potom mohly být použity bez ohledu na to, zda správce daně vyhodnotí příjmy stěžovatele dle ust. § 7 nebo § 10 zákona o daních z příjmů. Pro případ, že by správce daně měl za to, že výši výdajů takto nelze prokázat, požadoval stěžovatel uplatnit výdaje dle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů, tedy paušálem ve výši 25% z příjmů. Žádné jiné námítky stran vedeného řízení stěžovatel v odvolání neuplatnil.

Podané odvolání žalovaný zamítl, přitom konstatoval, že bylo na stěžovateli, aby unesl důkazní břemeno svědčící mu dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“), tuto povinnost stěžovatel nesplnil. Dále odůvodnil, proč příjmy stěžovatele nelze podřadit pod ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů a z jakého důvodu byly zdaněny dle ustanovení § 10 cit. zákona.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu. V ní opětovně uplatnil námitky vznesené již v odvolání, tedy že žalovaný neprovedl navrhované výslechy osob, z nichž by bylo možno dovodit výši výdajů, a dále to, že činnost, kterou provozoval vykazovala znaky podnikání, tudíž příjmy měly být zdaněny dle § 7 zákona o daních z příjmů. Ze skutečnosti, že stěžovatel nevlastnil oprávnění k podnikání, nelze dle jeho názoru automaticky učinit závěr, že nepodnikal, a proto nelze jeho příjem podřadit pod ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Nadto stěžovatel konstatuje, že v ustanovení § 10 cit. zákona naopak jsou uvedeny příjmy, které lze obecně charakterizovat jako příjmy jednorázové a nahodilé; o takové příjmy se však v jeho případě nejednalo, neboť příjmy plynuly z pravidelného a po dlouhou dobu trvajícího prodeje. Stěžovatel v žalobě trval na tom, že se jednalo o příjmy z podnikání, které měly být podřazeny pod ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, a že měly být uplatněny paušální výdaje dle § 7 odst. 9 cit. zákona, tj. ve výši 25 % z příjmů.

Krajský soud v Ostravě se ztotožnil s právními závěry žalovaného a žalobu zamítl, přitom v odůvodnění uvedl, proč neshledal v neprovedení navrhovaných výpovědí, jakož i v právním posouzení charakteru příjmů namítanou nezákonnost.

Námitky stěžovatele obsažené v kasační stížnosti směřují dílem k posouzení charakteru dosažených příjmů, dílem k zhodnocení postupu správce daně stran unesení důkazního břemene stěžovatelem v daňovém řízení a uplatnění výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve spojení s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní.

V projednávané věci stěžovatel tvrdí, že příjmy, kterých dosáhl, lze podřadit pod ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, k nimž lze v souladu s odst. 9 písm. c) tohoto ustanovení přiřadit paušální výdaje procentem z příjmů, aniž by musel poplatník prokazovat skutečné výdaje. Skutečnost, že nevlastnil žádné oprávnění k podnikání, není dle něj rozhodná. Podřazení příjmů pod ust. § 10 cit. zákona stěžovatel přitom vylučuje z důvodu, že se nejednalo o příjmy nahodilé nebo příležitostné.

Nejvyšší správní soud se s názorem stěžovatele neztotožňuje.

V souladu s § 3 zákona o daních z příjmů jsou předmětem zdanění u fyzických osob příjmy rozdělené do jednotlivých dílčích základů daně:

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6),
- b) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7),
- c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- d) příjmy z pronájmu (§ 9),
- e) ostatní příjmy (§ 10).

Zákon o daních z příjmů výslovně nerozděluje příjmy na ty, které jsou nabyty v souladu se zákonem, a tudíž podléhají zdanění a na příjmy protiprávní, jež by tak byly výlučně předmětem trestněprávní represe nebo případně předmětem sankcí podle zvláštních předpisů.

Podnikáním se rozumí ve smyslu ust. § 2 odst. 1 obchodního zákoníku soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Všechny podmínky pro to, aby se mohlo jednat o podnikání - tj. samostatnost, soustavnost, jakož i to, že činnost je prováděná podnikatelem - musejí být splněny současně.

Podnikatelem ve smyslu ust. § 2 odst. 2 obchodního zákoníku je každá osoba zapsaná v obchodním rejstříku, osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění (živnostenský list nebo koncesní listina vydané živnostenským úřadem; podmínky živnostenského podnikání upravuje živnostenský zákon), osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů (tzv. svobodná povolání - např. advokáti, lékaři, veterináři, lékárníci, daňoví poradci, auditoři, znalci, apod.; také však je třeba zvláštního oprávnění k některým speciálním činnostem – hornická činnost, výroba a rozvod elektřiny, plynu a tepla, provoz rozhlasového a televizního vysílání, drážní provoz, bankovníctví, pojišťovnictví apod.) a osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu (evidenci zemědělských podnikatelů vedou obecní úřady obcí s rozšířenou působností).

K podnikání je způsobilý pouze podnikatel ve smyslu ust. § 2 odst. 2 obchodního zákoníku. Na ty, kdo status podnikatele nemají (nedisponují potřebným oprávněním), pamatuje § 3a obchodního zákoníku a obchodní zákoník se na ně zásadně nevztahuje. Uvedené ustanovení vychází z principu, že nelze činit rozdíl mezi osobami podnikajícími oprávněně a neoprávněně co do obligačních následků jejich úkonů. Stejně např. pro posouzení odpovědnosti za škodu není rozhodující, zda provozovatel má činnost při jejímž uskutečňování ke škodě došlo, tuto zapsanou v obchodním rejstříku či nikoli. Kdo však podniká bez příslušného živnostenského nebo jiného veřejnoprávního oprávnění, porušuje tím veřejné právo, není tím však zbaven schopnosti uzavírat smlouvy, tedy obchodovat. Oba aspekty, tj. veřejnoprávní a soukromoprávní je však třeba odlišovat.

Zatímco absence příslušného oprávnění k podnikání ve sféře soukromého práva nemá vliv na platnost soukromoprávního úkonu, ve sféře práva veřejného, tedy i práva daňového, chování contra legem má zvláštní dopady. Nelze totiž stejná nebo dokonce větší daňová zvýhodnění přiznat těm subjektům, kteří právní předpisy porušují oproti těm, kteří se chovají secundum legem.

Pod ustanovení § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů se za příjmy z podnikání považují: příjmy a) ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, b) příjmy ze živnosti, c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

Živností je podle ust. § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále „živnostenský zákon“) soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.

Jakkoli stěžovatel tvrdí, že vykonával samostatně soustavnou činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, nesplňuje další z podmínek pro to, aby mohla být tato činnost považována za výkon živnosti. Provozoval-li ji totiž bez živnostenského oprávnění, nevykonával ji za podmínek stanovených živnostenským zákonem (§ 10, § 45, § 47, resp. § 50 živnostenského zákona).

Vzhledem k výše uvedenému žalovaný ani soud nepochybil, nepodřadil-li příjmy stěžovatele pod ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť se nemohlo jednat o příjmy z podnikání, resp. z živnosti. Z povahy dosažených příjmů stěžovatele (příjmy z obchodování) se podává, že se nemohlo jednat ani o žádný jiný příjem podřaditelný pod ustanovení § 7 odst. 1, resp. odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Stěžovateli nelze přisvědčit ani v závěrech, které učinil stran nepřípadnosti aplikace ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel výše uvedené ustanovení nesprávně pochopil, vylučuje-li jeho aplikaci pouze z toho, že se u něj nejednalo o příjmy příležitostné a jednorázové (§ 10 odst. 1 písm. a) cit. zákona).

Ostatními příjmy podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů jsou předně příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až § 9. Uvedené ustanovení obsahuje pouze demonstrativní výčet příjmů, o které by se mohlo jednat. Tento výčet přichází však v úvahu vždy až teprve tehdy, lze-li dospět k závěru o tom, že nelze příjem podřadit pod některý z předchozích ustanovení § 6 až § 9. Tak tomu bylo i v případě stěžovatele.

Protože příjem stěžovatele nemohl tvořit dílčí základ daně podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, nemohl stěžovatel využít ani možnost, kterou uvedené ustanovení v odst. 9 podnikatelům poskytuje, totiž uplatnit paušální výdaje aniž by musel skutečně vynaložené výdaje prokazovat.

Příjem stěžovatele žalovaný správně zahrnul do dílčího základu daně podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů; v tom případě lze uplatnit pouze výdaje prokazatelně vynaložené (§ 10 odst. 4 cit. zákona).

Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit stěžovateli ani v tvrzeném pochybení žalovaného, neprovedl-li tento navrhané výslechy osob.

Důkazní břemeno stran vlastní daňové povinnosti nese výlučně daňový subjekt. Daňové řízení, na rozdíl od obecného řízení správního, je založeno nikoli na zásadě materiální pravdy (povinnost zjistit skutečný a úplný skutkový stav tíží správní orgán), nýbrž je ovládáno zásadou formální pravdy (povinnost tvrzení i prokazování tíží daňový subjekt). Správci daně tak nepřísluší vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu. Navrhl-li stěžovatel k prokázání svých uskutečněných výdajů výslechy svědků – osob, kterým byly mobilní telefony prodány, bezesporu dostal své povinnosti ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně je povinen v daňovém řízení postupovat v souladu se zásadami řízení obsaženými v ust. § 2 citovaného zákona. Při respektování zásady součinnosti a úzké spolupráce s daňovým subjektem (§ 2 odst. 2 a 9 cit. zákona) nemůže odmítnout správce daně svévolně provedení navrhaného důkazního prostředku, aniž by svůj postup náležitě ospravedlnil a uspokojivě odůvodnil. V daném případě by provedení navrhaných výpovědí v požadovaném rozsahu (925 příjmových poukázek) bylo nejen v rozporu se zásadou hospodárnosti, kterou je správní orgán vázán (§ 2 odst. 2 cit. zákona), ale především by nemohlo vést k získání důkazů., které by mohly prokázat skutečně vynaložené výdaje. Jakkoli by bylo lze zjistit snad typy prodaných mobilních telefonů, nebylo by možno dovozovat jejich nákupní cenu. Jednalo-li se o zboží, které pocházelo ze zahraničí a do České republiky bylo dovezeno, aniž byly vypořádány celní a daňové povinnosti, jakékoli orientační prodejní ceny tuzemských prodejců se nemohly stát důkazem (nemohly vést k závěru o vynaložených výdajích stěžovatele v souvislosti s jejich prodejem v tuzemsku). Správce daně tak nepochybil, neprovedl-li navrhané výpovědi osob, když dospěl k závěru, že by jimi bylo možno prokázat pouze výši příjmů stěžovatele (tato otázka však nebyla sporná). Správce daně však pochybil v dalším procesním postupu, když za dané situace nepostupoval ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní

a poplatků při respektování ust. § 46 odst. 3 cit. zákona, ačkoli byl takový postup na místě. Námitku stran této vady řízení však stěžovatel v průběhu celého řízení nevznesl.

Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. Stěžovateli, který sám konstatoval, že není schopen žádné vynaložené výdaje prokázat, neboť nevedl žádné účetnictví a nemá žádné doklady, tak nic nebránilo, zvolit i další možné způsoby, kterými by mohl doložit uskutečnění výdajů jiným způsobem (např. doklady o tvrzené inzerci, doklady o zjištěných nákupních, resp. prodejních cenách od výrobců předmětných typů telefonů, popř. výpovědi osob provozujících zastavárenskou činnost apod).

Za výše popsané situace nelze žalovanému vyčítat, neprokázal-li stěžovatel žádným způsobem vynaložené výdaje, že v dílčím základu daně v § 10 zákona o daních z příjmů žádné výdaje nepřiznal. Nelze poté vyčítat ani krajskému soudu, posoudil-li žalobu v rozsahu uplatněných žalobních námitek tak, že ji zamítl.

Nejvyšší správní soud je v řízení o kasační stížnosti vázán jejím rozsahem; to neplatí, je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné (§ 109 odst. 2 in fine s. ř. s.).

Obiter dictum Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné (z důvodu vadného procesního postupu), jakkoli neshledal důvodnou žádnou ze stěžovatelem uplatněných námitek. Nejvyšší správní soud, vycházejíc z principů právního státu, konstatuje, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.

Podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou České republiky takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši (srovn. náleží ÚS sp. zn. II ÚS 67/2000 ze dne 23. 4. 2001, též náleží ÚS sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006; přístupno na [www.judikatura.cz](http://www.judikatura.cz)).

Je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však, podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. V daném případě tak bylo namístě, aby správce daně přistoupil k náhradnímu stanovení daně podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy pomocí pomůcek.

Stěžovatel v řízení před žalovaným, ale ani před krajským soudem, tuto vadu řízení neuplatnil, proto k ní bez řádné žalobní námítky nemohl Nejvyšší správní soud přihlídnout, a to ani ex offio (viz § 109 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému neshledal kasační stížnost z důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. důvodnou,

a protože neshledal vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. musel kasační stížnost zamítnout.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 60 ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný a nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který úspěšný byl náklady řízení neprokázal.

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

V Brně dne 21. září 2007

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu