



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Petra Hluštíka v právní věci žalobce: **Ing. J. H.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 2. 2013, čj. 6219/13/5000-14103-709175 a čj. 6220/13/5000-14103-709175, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 4. 2015, čj. 31 Af 36/2013 – 45,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Brno II (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, 2010 a 2011. Na základě této kontroly v případě zdaňovacího období roku 2009 snížil žalobci uplatněné výdaje dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, mimo jiné o spornou částku 51.414 Kč bez DPH, která dle faktury č. 209002 ze dne 3. 2. 2009 od obchodní společnosti AT Computers a. s. představovala výdaje na nákup fotoaparátu Sony ALPHA DSLR-A900 a akumulátoru Sony NP-FM500H pro ALPHA. Tento výdaj totiž nebyl vzhledem ke zjištěním vzešlých v průběhu daňové kontroly vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V případě zdaňovacího období roku 2010 správce daně ze stejného důvodu snížil uplatnění výdaje mimo jiné o spornou částku 13.965 Kč bez DPH, vynaložené podle faktury č. CV10002 ze dne 18. 1. 2010 od obchodní společnosti MEGAPIXEL s. r. o. na nákup objektivu Tamron 70-200.

[2] Správce daně následně vydal dne 29. 6. 2012 dodatečný platební výměr čj. 244521/12/289914709764, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 8.910 Kč, s penále celkem 10.692 Kč. Stejného dne vydal také dodatečný platební výměr čj. 244523/12/289914709764, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 2.235 Kč, s penále celkem 2.682 Kč. Žalobce brojil proti těmto platebním výměřům odvoláním. Žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími oba platební výměřů změnil pouze v části týkající se bankovního spojení, avšak po obsahové stránce je potvrdil.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žaloby ke krajskému soudu. Krajský soud řízení o těchto žalobách spojil ke společnému projednání a následně vydal rozsudek, kterým obě rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu jejich nezákonnosti.

[4] Krajský soud na rozdíl od správních orgánů dospěl k závěru, že sporné výdaje na nákup profesionální fotografické techniky byly oprávněným výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že žalobce je od roku 1992 držitelem živnostenského oprávnění mimo jiné v oboru „Fotografické služby“ a od 15. 7. 1992 má zřízenou provozovnu výhradně pro tuto činnost, bylo pořízení profesionální fotografické techniky nezbytné, protože bez tohoto vybavení by výkon samotné živnosti vůbec nebyl možný. Žalovanému ani správci daně se nepodařilo identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž by hodnotil žalobcovy předložené daňové doklady jako nevěrohodné, neprůkazné či nesprávné. Žalobci se naopak podařilo unést své důkazní břemeno, že předmětné výdaje učinil za účelem možného budoucího podnikatelského záměru. Soud považoval jednání žalobce za ekonomicky racionální. I když žalobci v souvislosti s tímto výdajem v daných zdaňovacích obdobích nevznikl odpovídající reálný příjem, je podstatné, že mezi posuzovanými náklady a očekávanými příjmy existoval přímý a bezprostřední vztah. Žalovaný se navíc ani nijak nevypořádal s tvrzením žalobce, že předmětnou fotografickou techniku užíval také k focení projektů v rámci činnosti „Montáž a opravy počítačových sítí“, a ani jej nevyzval konkrétní výzvou, aby tuto skutečnost prokázal. Obecnou výzvu během ústního jednání zachycenou v Protokole o ústním jednání ze dne 20. 6. 2012, čj. 235847/12/289932704520, za kvalifikovanou výzvu dle právního názoru soudu považovat nelze.

II. Důvody kasační stížnosti

[5] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)] a nepřezkoumatelnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[6] Stěžovatel zrekapituloval průběh řízení a zdůraznil, že správce daně na základě provedené daňové kontroly pojal pochybnosti o návaznosti sporných výdajů žalobce na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů, a proto se dne 20. 6. 2012 uskutečnilo ústní jednání s žalobcem zachycené v protokolu čj. 235847/12/289932704520. Na straně 2 protokolu správce daně žalobce explicitně vyzval k přeložení či navržení důkazních prostředků týkajících se toho, jak byly vynaloženy sporné výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že tuto výzvu nelze považovat za kvalifikovanou výzvu. Takové posouzení krajského soudu je nad rámec požadavků § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu a je poněkud formalistické; navíc ani žalobce v podané žalobě nenamítal nevydání rozhodnutí – výzvy. Vzhledem k tomu, že u žalobce probíhala daňová kontrola, měl povinnost k požadavkům správce daně předkládat důkazní prostředky na podporu svých tvrzení (to vyplývá např. z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2006,

čj. 38 Ca 443/2001 - 71). Žalobce v rámci uvedeného protokolu o ústním jednání uvedl jako odpověď toliko ústní sdělení ohledně souvislosti fotografické techniky a DVD přehrávače s živností. Žádné důkazní prostředky však na podporu svých tvrzení nepředložil, a to navzdory skutečnosti, že ohledně fotografické techniky uvedl, že ji využívá i pro živnost „počítačové sítě“ pro nafocení projektů. Stěžovateli tak není známo, proč žalobce například nedoložil takový nafocený projekt nebo neuvedl, u jakého zákazníka se takové fotografie mohou nacházet.

[7] Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že se nijak nevypořádal s tvrzením žalobce, že předmětnou fotografickou techniku užíval také k focení projektů v rámci činnosti „montáž a opravy počítačových sítí“. Správce daně se tímto tvrzením zabýval na str. 3 a 4 zprávy o daňové kontrole, kde uvedl, že žalobce nepředložil či nenavrhl jiné důkazní prostředky, a proto neprokázal, že se jednalo o oprávněné výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel se uvedeným tvrzením zabýval zejména na str. 2 až 3 a na str. 4 až 5 zrušovaných rozhodnutí.

[8] Krajský soud vytvořil ve zrušovacím rozsudku zcela neakceptovatelnou premisu, podle níž k prokázání existence podnikatelského záměru *de facto* postačí pouhé držení živnostenského oprávnění k určité živnosti a zápis provozovny na adrese odlišné od trvalého bydliště. Žalobce byl sice držitelem živnostenského oprávnění k provozování fotografických služeb, vedle toho byl však držitelem i dalších čtyř živnostenských oprávnění. Podstatná je skutečnost, že v kontrolovaných obdobích, tj. roce 2009 až 2011, neměl žalobce v živnosti fotografické služby žádné příjmy. Nadto v tomto období byly u žalobce dominantní příjmy ze závislé činnosti, zatímco příjmy z podnikání dosahovaly průměrně necelých 5 % z celkových příjmů za jednotlivá období.

[9] Na rozdíl od krajského soudu stěžovatel nepovažuje jednání žalobce za ekonomicky racionální. Stěžovateli připadá zvláštní, že žalobce postupně, každý kontrolovaný rok nakupoval jednu položku, která by měla sloužit k jeho podnikatelské činnosti. Pokud hodlal započít s fotografickou činností, pravděpodobně by fotografické vybavení potřeboval najednou - tj. v jednom zdaňovacím období. Navíc je skutečně pozoruhodné, že žalobce v průběhu tří kontrolovaných let s plánovanou činností skutečně nezapočal, to navíc za situace, kdy podle jeho tvrzení svou práci inzeroval prostřednictvím letáků či osobním nabízením svých služeb.

[10] Stěžovatel také brojí proti hodnocení krajského soudu, že žalobce prokázal existenci svého podnikatelského záměru spočívajícího v poskytování fotografických služeb. K tomu žalobce nepředložil jediný důkazní prostředek, ačkoliv je zřejmé, že musel disponovat alespoň oněmi inzertními letáky, či fakturou za provedenou inzerci, mohl také navrhnout výslech svědka - osob, kterým nabízel své inzertní služby. Namísto toho se však omezil na pouhá tvrzení. Žalobce byl navíc ve svých názorech a hodnoceních poněkud nekonzistentní, pokud DVD přehrávač či fotoaparát Sony CyberShot označil jako související s živností, avšak proti vyloučení tohoto výdaje z daňově uznatelných výdajů nebrojil ani podáním odvolání.

[11] Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení. Zároveň navrhl, aby mu v případě úspěchu ve věci Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč jako náhradu výdajů na jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

[12] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační stížnost je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná, neboť se stěžovatel opírá i o důvody, které neuvedl v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Ke tvrzení stěžovatele, že mu není známo,

proč neuvedl nafocený projekt nebo nezmínil, u jakého zákazníka se takové fotografie mohou nacházet, žalobce uvedl, že ve skutečnosti správci daně při daňové kontrole jasně sdělil, pro jakého klienta projekty zhotovoval, správce daně však k těmto faktům nepřihlédl a ignoroval je. Důvodná byla také výtka krajského soudu, že se stěžovatel nevypořádal s tvrzením žalobce, že předmětnou fotografickou techniku využíval žalobce také k focení projektů v rámci živnosti montáž a projekty počítačových sítí. Stěžovatel dále manipuluje správné vysvětlení krajského soudu uváděním nesouvisejících živnostenských oprávnění žalobce a absencí příjmů ve fotografických službách v kontrolovaných obdobích.

[13] Zcela zavádějící jsou také výhrady stěžovatele k žalobcovu dovybavování fototechnikou postupně v jednotlivých letech. Takové počínání bylo ekonomicky racionální, neboť žalobce si nemohl dovolit z ekonomických důvodů nakoupit techniku současně. Žalobce v této souvislosti zpochybnil tíž kompetentnost stěžovatele vyjadřovat se k tomu, jaké prostředky potřebuje podnikatel k provozování fotografických služeb.

[14] Vzhledem k výše uvedenému považuje žalobce kasační stížnost stěžovatele za neoprávněnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžejní kasační argumentace míří proti právnímu závěru krajského soudu, podle kterého byly výdaje žalobce na fotografickou techniku (konkrétně na fotoaparát Sony ALPHA DSLR-A900, akumulátor Sony NP-FM500H pro ALPHA v roce 2009 a na objektiv Tamron 70-200 v roce 2010) daňově uznatelnými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[18] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“.

[19] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je daňovým výdajem dle § 24 odst. 1 zákona o daních takový výdaj, který byl skutečně vynaložen, a to za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Prokázat jeho uskutečnění, jakož i splnění jeho „poslání“, je povinností daňového subjektu a naopak povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností (viz např. rozsudek NSS ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73, či ze dne 31. 8. 2004, čj. 2 Afs 45/2003 – 118).

[20] V rozsudku ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 – 77, Nejvyšší správní soud konstatoval, že z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tedy že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.

[21] Rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008 – 82, vykládá § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak, že není nutné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. „*Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době a nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec.*“ Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že by bylo „*nerozumné a neodpovídající pravidlům obchodní a podnikatelské strategie daňově zohledňovat pouze náklady, které se v totožném (či bezprostředně následujícím) zdaňovacím období ukáží jako takticky perfektní a přinesou zisky. Vždyť podnikatelská taktika v sobě ukrývá mnoho rizik a ty také musí podnikatel sdílet.*“

[22] Ve stejném rozsudku kasační soud uvedl, že bezprostřední souvislost mezi daňovými výdaji a očekávanými příjmy znamená, že „*bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů; faktické výdaje k jejich dosažení směřující jsou proto s to ovlivnit základ daně.*“

[23] Z uvedené judikatury je zřejmé, že pro posouzení skutečnosti, zda daňové výdaje sloužily k dosažení, zajištění či udržení příjmů není rozhodné, jestli byly příjmy realizovány v předmětném zdaňovacím období, ale je podstatné, zda vynaložené výdaje mohly napomoci k dosažení takových příjmů. To ostatně uvádí v napadených rozhodnutích také sám stěžovatel. Stěžovatel však zároveň dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně svého podnikatelského záměru a způsobu, jakým hodlal provozovat svou živnost, tedy ohledně skutečnosti, jež by měly svědčit o oprávněnosti uplatněných výdajů.

[24] Rozložení důkazního břemene a břemene tvrzení v daňovém řízení upravuje § 92 daňového řádu. Podle odst. 3 tohoto ustanovení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních; podle odst. 4 prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu pak stanovuje, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedené ustanovení daňového řádu upravuje rozložení důkazního břemene na daňový subjekt a správce daně v zásadě shodně jako předchozí zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve svém § 31 odst. 8, proto je i na nyní posuzovaný případ aplikovatelná judikatura vztahující se k předchozí právní úpravě (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS, a nálezy ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05), ze které mimo jiné plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží primárně na daňovém subjektu.

[25] Z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt důkazní břemeno unese, pokud správci daně předloží účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Nicméně prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. Je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudky

NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124).

[26] V nyní souzené věci měl správce daně pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně vynaložil sporné výdaje na fotografickou techniku za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[27] Z protokolu o ústním jednání ze dne 20. 6. 2012 Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně žalobce vyzval, aby tyto skutečnosti dále prokázal a doložil relevantními důkazními prostředky. Žalobce na tuto výzvu reagoval ústním sdělením, v rámci kterého správci daně vysvětlil, že výdaje na fotoaparát Sony ALPHA, akumulátor a objektiv Tamron souvisí s jeho činností – poskytování fotografických služeb – a současně je používá v souvislosti s živností počítačové sítě na focení projektů; objektiv Tamron slouží pro focení společenských akcí. V souvislosti s otázkou, o jaké fotografické služby se jednalo a zda žalobce v kontrolovaných letech dosáhl zdanitelného příjmu v této činnosti, žalobce uvedl, že v rámci činnosti poskytování fotografických služeb zamýšlel focení společenských akcí (svatby, pohřby apod.). Za kontrolovaná období žádný příjem z této činnosti nedosáhl. Co se týče focení projektů, uvedl, že je potřeba projekt nafotit, popř. místnost, kde budou počítačové sítě umístěny apod. a doložit fotodokumentaci k dílu. Zároveň žalobce předložil kopie dokladů (faktur) o pořízení fotografické techniky. Z protokolu o ústním jednání ze dne 28. 6. 2012 vyplývá, že správce daně shledal, že nebyla věrohodným způsobem prokázána skutečnost, že žalobce sporné výdaje vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů. Správce daně vyzval žalobce k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, případně k navržení jeho doplnění, na což žalobce reagoval tím, že s uvedeným závěrem nesouhlasí, nemá však návrhy na doplnění výsledku kontrolního zjištění.

[28] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že se stěžovateli nepodařilo přesvědčivě zdůvodnit daňovou neuznatelnost žalobcem uplatněných nákladů. Na druhou stranu však nesouhlasí zcela s krajským soudem v tom, že by tvrzení žalobce týkající se oprávněnosti daňových výdajů a jeho podnikatelského záměru byla naprosto dostatečná.

[29] V řízení před správcem daně vyplynulo, že žalobce má zaregistrované živnostenské oprávnění „fotografické služby“ a pro tuto činnost má také zřízenou provozovnu. Je tak nepochybné, že pro výkon této činnosti je nezbytné právě pořízení profesionální fotografické techniky, neboť bez ní by žalobce nemohl tento druh podnikání vykonávat. Krajskému soudu je přitom třeba dát za pravdu, že vynaložení nákladů v rámci investice do podnikání zpravidla nelze prokázat jinak než účetnictvím a ústním tvrzením. Lze si tak představit případy, kdy by takové prokázání bylo zcela dostatečné (např. v případě pořizování vysoce odborné techniky, kterou lze využít výhradně k realizaci podnikání, nikoliv i pro běžné použití). Nicméně v nyní posuzovaném případě, kdy si žalobce uplatnil jako daňové výdaje své náklady na fotoaparát a příslušenství, tedy zařízení, které může používat i pro běžnou potřebu, a zároveň v průběhu tří kontrolovaných let nezačal svůj podnikatelský záměr spočívající v nabízení fotografických služeb realizovat, mohl mít správce daně skutečně pochybnosti o tom, zda se jednalo o výdaje sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za takové situace však měl správce daně žalobce konkrétněji informovat, v čem spočívají jeho pochybnosti ohledně daňových výdajů a jakým způsobem by mohly být odstraněny.

[30] Žalobce uvedl další skutečnosti svědčící o jeho podnikatelském záměru ve svém odvolání, kde konkretizoval, že svou fotografickou činnost inzeroval formou letáků a osobním nabízením svých služeb. S těmito tvrzeními se stěžovatel vypořádal v napadených rozhodnutích toliko tím, že poznamenal, že je žalobce uvedl až v odvolání, aniž by je nějakým způsobem doložil.

Podle Nejvyššího správního soudu však stěžovatel pochybil, pokud žalobce nevyzval k prokázání tvrzených skutečností, např. předložením inzertních letáků (včetně dokladu o době jejich tisku) či předvoláním svědka – osoby, které byly služby nabízeny apod. Odvolací řízení dle daňového řádu totiž není ovládáno koncentrační zásadou a je proto možné i v rámci něj provádět v souladu s § 115 daňového řádu další dokazování. Pokud tedy správce daně neshledal uvedené vysvětlení žalobce ohledně využití fotografické techniky jako věrohodné, měl ho dále v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvat k doložení konkrétních důkazních prostředků, respektive mu položit konkrétnější otázky týkající se jeho pochybností.

[31] Stěžovatel má nicméně pravdu v tom, že § 92 odst. 4 daňového řádu nestanovuje pro výzvu správce daně k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně žádné formální požadavky. Takovou výzvu tedy může správce daně učinit i ústně v rámci daňové kontroly či ústního jednání, ale rovněž i v dalších fázích řízení, např. v řízení odvolacím.

[32] Nepřípadná je však námitka stěžovatele, že žalobce nepořídil fotografickou techniku najednou v jednom roce, neboť bylo na žalobci, jak si vydaje na pořizování svého vybavení rozloží a jaké technické vybavení si pořídí. Stěžovatel nedisponuje odbornou způsobilostí, na základě které by mohl hodnotit, jaké vybavení je třeba pro provozování fotografických služeb. Stěžovatel navíc pravděpodobně ani neměl povědomí o tom, jakým dalším technickým vybavením již žalobce disponuje, a zda je možné pomocí něj vykonávat předmětnou podnikatelskou činnost. Může se však jednat o podpůrný argument svědčící o nevěrohodnosti žalobcem uplatněných výdajů. Obdobně lze hodnotit i zmínku o morálním zastarání fotografické techniky. Pokud jde o stěžovatelem uváděnou nekonzistentnost tvrzení žalobce ohledně daňových výdajů, k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že skutečnost, že žalobce nakonec netrval na daňové uznatelnosti výdajů na DVD přehrávač, nemusí nutně vypovídat o tom, že s jeho podnikatelskou činností nesouvisí ani výdaje na fotografickou činnost. Rozhodující vliv na posouzení oprávněnosti uplatněných výdajů nemá ani skutečnost, že velkou většinu příjmu žalobce tvořily příjmy ze závislé činnosti. Uvedené skutečnosti tak mají spíše spekulativní charakter a přímo nesvědčí o tom, že žalobce uplatnil tyto výdaje neoprávněně jako výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[33] Ačkoliv tedy nelze považovat tvrzení a důkazy předložené žalobcem ohledně oprávněnosti jím uplatněných výdajů za zcela dostatečné – a v tomto je proto nutno se odchýlit od závěru krajského soudu – tyto nedostatky je třeba vytknout zejména správním orgánům, které měly v případě pochybností o dostatečnosti předloženého účetnictví a ústních tvrzení žalobce dále vyzvat k prokázání jeho tvrzení, případně jej konkrétněji navést předložením jakých důkazů by měl svá tvrzení doložit. Je totiž nutno vzít v úvahu, že výdaje vynaložené v rámci přípravy k realizaci podnikání jsou často stěží prokazatelné jinak, než pouhým ústním tvrzením o budoucím záměru a předložením účetnictví o uskutečněném výdaji. V případě přetrvávajících pochybností by proto měl správce daně, příp. i stěžovatel v odvolacím řízení, daňový subjekt vyzvat k předložení dalších důkazů k jejich rozptýlení.

[34] Nejvyšší správní soud však nesouhlasí s krajským soudem, že by stěžovatel v napadených rozhodnutích nijak nezohlednil tvrzení žalobce, že fotografickou techniku využívá také pro svou živnost Montáž a opravy počítačových sítí. Stěžovatel k této námitce v obecné rovině uvedl, že žalobce toto využití fotografické činnosti nijak neprokázal. Jak bylo naznačeno již výše v souvislosti s prokázáním výdajů na fotografické služby, i v případě této druhé živnosti měl stěžovatel žalobce vyzvat k doložení dalších důkazů.

[35] Lze tak zobecnit, že pro prokázání daňové uznatelnosti výdajů může postačit i pouhé předložení účetnictví a prosté ústní vysvětlení daňového subjektu, jak byly výdaje vynaloženy

na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. O takový případ se však nejedná, pokud není zřejmé, že daňový subjekt v dané oblasti reálně podniká, nebo se opravdu připravuje na zahájení podnikání. Tak tomu bylo i v nyní souzené věci.

[36] Stěžovatel jako důvod pro zrušení napadeného rozsudku uvedl také jeho nepřezkoumatelnost dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kterou však blíže nespecifikoval. Nejvyšší správní soud, který k případné nepřezkoumatelnosti rozsudku přihlíží z úřední povinnosti (viz § 109 odst. 4 s. ř. s.), dospěl k závěru, že krajský soud se dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi žalobními námitkami a jeho rozsudek je tak přezkoumatelný. Tato námitka stěžovatele proto není důvodná.

[37] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že žalobce nemá pravdu v tom, že by některé kasační námitky byly nepřijatelné z důvodu, že je stěžovatel neuvedl v řízení před krajským soudem. Pravidlo o nepřijatelnosti kasačních námitek z důvodu koncentrace soudního řízení uvedené v § 104 odst. 4 s. ř. s. se totiž vztahuje na případy, kdy podává kasační stížnost stejná osoba, která podala také žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. Pokud však podává kasační stížnost správní orgán, jehož rozhodnutí bylo žalobou napadeno, je zřejmé, že neměl možnost všechny kasační námitky uplatnit i v řízení před soudem, a takové kasační důvody jsou proto dle § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustné.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[38] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud rozhodnutí stěžovatele správně zrušil, nicméně ne se všemi zrušovacími důvody se tento soud ztotožňuje. Důvody krajského soudu však v podstatné míře obstojí, a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, a nesprávné důvody nahradil svými. Pro správní orgán pak bude závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobci v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 22. července 2015

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu