



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové, soudce JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. a soudkyně Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., v právní věci žalobce **Ing. J. H.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 2. 2013, č. j. 6219/13/5000-14103-709175 a č. j. 6220/13/5000-14103-709175,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31Af 36/2013 a sp. zn. 31Af 37/2013 **se s p o j u j í** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 31Af 36/2013.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 2. 2013, č. j. 6219/13/5000-14103-709175 a č. j. 6220/13/5000-14103-709175, **se z r u š u j í** a věc **se v r a c í** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši 6.000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a průběh daňových řízení

[1] Žalobce se podanými žalobami domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2013, č. j. 6219/13/5000-14103-709175, kterým bylo změněno toliko jen v části týkající se bankovního spojení rozhodnutí Finančního úřadu Brno II (dále také „správce daně“) ze dne 29. 6. 2012, č. j. 244521/12/289914709764, dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2009, přičemž tímto výměrem byla dodatečně doměřena daň žalobci ve výši 8.910 Kč, s penále celkem 10.692 Kč (před spojením věci vedeno pod sp. zn. 31Af 36/2013) a dále rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2013, č. j. 6220/13/5000-14103-709175, kterým bylo změněno toliko jen v části týkající se bankovního spojení rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 29. 6. 2012, č. j. 244523/12/289914709764, dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2010, přičemž tímto výměrem byla dodatečně doměřena daň žalobci ve výši 2.235 Kč, s penále celkem 2.682 Kč (před spojením věci vedeno pod sp. zn. 31Af 37/2013).

[2] Správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu, jejíž závěry jsou zachyceny ve zprávě o daňové kontrole ze dne 28. 6. 2012, č. j. 243745/12/289932704520 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Na základě této kontroly pak v případě zdaňovacího období roku 2009 správce daně snížil uplatněné výdaje dle ustanovení § 24 zákona č. 589/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“), mj. o spornou částku 51.414 Kč bez DPH, výdaj vyplývající z faktury přijaté č. 209002 (prvotní doklad č. 093-PF09036057) ze dne 3. 2. 2009 od obchodní společnosti AT Computers a.s. (jednalo se o nákup fotoaparátu Sony ALPHA DSLR-A900 a akumulátoru Sony NP-FM500H pro ALPHA), jelikož tento výdaj nebyl vzhledem k zjištění vzešlých z průběhu daňové kontroly vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ustanovení § 24 ZDP (před spojením věci vedeno pod sp. zn. 31Af 36/2013). V případě zdaňovacího období roku 2010 pak správce daně postupoval obdobně a snížil uplatněné výdaje mj. o spornou částku 13.965,83 Kč bez DPH, výdaj vyplývající z faktury přijaté č. CV10002 (prvotní doklad č. 41000081) ze dne 18. 1. 2010 od obchodní společnosti MEGAPIXEL s.r.o. (jednalo se o nákup objektivu Tamron 70-200) ze stejných důvodů, jak bylo uvedeno výše (před spojením věci vedeno pod sp. zn. 31Af 37/2013). Následně na tato zjištění vydal správce daně předmětné dodatečné platební výměry, které byly po stránce obsahové potvrzeny napadenými rozhodnutími.

II. Obsah žalob

[3] Žalobce odůvodnil žaloby shodně tím, že napadená rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, neboť žalobce vlastní platné živnostenské oprávnění na poskytování fotografických služeb a měl podnikatelský záměr, a to pořízenou fotografickou techniku využívat pro focení společenských událostí. V průběhu předmětných zdaňovacích období však měl absenci příjmů souvisejících s předmětnými výdaji. Má za to, že uznatelnými výdaji jsou i takové výdaje, které jsou racionálně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení nějakého příjmu, bez nutnosti takového příjmu v daném zdaňovacím období skutečně

dosáhnout. K prokázání svého podnikatelského záměru uvádí, že výdaje nemohly být iracionální, jelikož v oboru poskytování fotografických služeb podniká již od roku 1992, že cena jím zakoupené fotografické techniky vůbec na ceně neklesla, ale naopak, což dokládá přílohami žalob (grafy vývoje cen předmětné fotografické techniky), a že není pro něj reálné více prokázat, jakým způsobem hodlal fotografickou činnost provádět, než, že svůj záměr jasně v průběhu daňového řízení vysvětlil, poukázal na vykonávanou činnost v minulých letech a zakoupil si vybavení na takové profesionální úrovni, na niž svými ekonomickými možnostmi dosáhl. Jednalo se o nejlevnější fotografický přístroj a techniku na profesionální úrovni. Domnívá se, že již samotné pořízení této techniky je jasným důkazem, že svůj podnikatelský záměr vážně promýšlel, a že své důkazní břemeno unesl, jelikož není jiným způsobem možné prokazovat jeho úmysl, než tak, jak učinil v průběhu daňového řízení. Navrhuje tedy zrušit napadená rozhodnutí, dodatečné platební výměry, jakož i platební výměry na úroky z prodlení předepsané mu správcem daně a požaduje také uhrazení nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného, replika žalobce, další vyjádření žalovaného a duplika žalobce

[4] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 6. 6. 2013 (a v obsahově obdobném vyjádření ze dne 10. 6. 2013 ve věci vedené pod sp. zn. 31Af 37/2013), navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zároveň žalovaný uvedl, že nadále setrvává na právním názoru uvedeném v napadených rozhodnutích, na něž plně odkazuje. Shrnuje také zákonnou právní úpravu a průběh správního řízení s tím, že zdůrazňuje, že v daných zdaňovacích obdobích dosáhl žalobce na základě živnostenského oprávnění pouze příjmů v rámci oboru činnosti „Montáž a opravy počítačových sítí“; příjmy, které by souvisely s předmětnými výdaji, absentují. Žalovaný dále odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2003, sp. zn. IV. ÚS 49/03. V daném případě se žalobce omezil na pouhá tvrzení, že hodlá předmětnou fotografickou techniku používat při realizaci svého podnikatelského závěru; tato tvrzení však nikterak nedoložil. Žalobce v daném řízení neunesl své důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti předmětných výdajů. K návrhu na zrušení i prvostupňových rozhodnutí žalovaný uvádí, že k tomuto není důvod a odkazuje na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76. Žalovaný také navrhl spojení žalob pod sp. zn. 31Af 36/2013 a sp. zn. 31Af 37/2013 do společného řízení.

[5] Žalobce ve své replice, doručené zdejšímu soudu dne 8. 7. 2013, k uvedenému usnesení Ústavního soudu uvedl, že zakoupení základního výrobního prostředku pro příslušný obor podnikání je základem pro budoucí vznik příjmů. V případě, kdy se jedná o provozování činnosti fotografických služeb, jde zakoupením fotografické techniky nepochybně o výdaj, u něhož je nepochybná souvztažnost na příjmy daňového subjektu. K unesení důkazního břemene uvádí, že uvedl jasné důkazy, a to živnostenské oprávnění, účetní doklady a jasný podnikatelský záměr. Dále odkázal na ustanovení § 89 a § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „DŘ“) s tím, že se domnívá, že mu měl správce daně sdělit, jaké důkazní prostředky měl doložit pro prokázání jeho pochybností. V ostatním setrvává na svých námitkách uvedených v žalobě a dodává, že žalovaný se nevyjádřil k jeho námitce stran racionality předmětných výdajů. Také pokládá otázku, jak má dále postupovat v daňové otázce předmětného výdaje při poskytování fotografických služeb.

Nemá také námitek ke spojení věcí, pokud toto nebude mít vliv na náhradu jeho nákladů řízení.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 16. 8. 2013, k důkaznímu břemenu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004-59, s tím, že bylo povinností žalobce obstarat důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení. K tvrzení žalobce dále uvádí, že samotný fakt existence živnostenského oprávnění a bezvadnosti správního daňového dokladu nenaplnuje unesení důkazní povinnosti žalobce a odkazuje na vyjmenovanou judikaturu kasačního soudu. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, konstatuje, že v případě, kdy podnikatelský záměr nebyl uskutečněn v konkrétním zdaňovacím období, ani v obdobích následujících, je nutné přihlížet k prokazatelnému započetí s uskutečňováním podnikatelského záměru, přičemž tento záměr musí jít označit aspoň za elementárně racionální. Dále žalovaný podpůrně odkazuje i na rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2010, č. j. 5 Afs 27/2009-123. K odkazu žalobce na užití ustanovení § 89 DŘ žalovaný konstatuje, že u žalobce probíhala daňová kontrola podle ustanovení § 85 a násl. DŘ, nikoliv postup k odstranění pochybností dle ustanovení § 89 a násl. DŘ. K odkazu na ustanovení § 92 DŘ žalovaný odkazuje na rozsudky NSS ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72 a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, které jsou použitelné pro danou věc. K ostatnímu pak odkazuje na své původní vyjádření a konstatuje, že jeho postoj k daným žalobním bodům je patrný také z celého správního řízení, a že není povinen vypořádávat se s každým jednotlivým žalobním bodem.

[7] Žalobce ve své duplice, doručené zdejšímu soudu dne 7. 10. 2013, uvedl, že žalovaným užitá judikatura na danou věc nedopadá, jelikož v rozhodnutí NSS ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004-59, zpochybnil správce daně stěžovatelem předložené faktury, což se v nyní řešení věci nestalo. Žalobce pak dále shrnul jeho kausu z jeho pohledu a tvrdí, že správce daně nedostal své povinnosti stran definování pochybnosti, co je potřeba konkrétně žalobcem prokázat. Dále uvádí, že se správcem daně maximálně spolupracoval, předkládal všechny doklady a od samého počátku nesouhlasil s vyloučením sporných položek z jím uplatněných výdajů. K žalovaným užitě judikatuře pak žalobce uvádí, že nedopadá na jeho řešený případ, jelikož nikde se nejednalo o zakoupení nezbytně nutného prostředku potřebného pro vlastní vykonávání živnosti, nýbrž o záměrně vytvářené (fiktivní) výdaje. K usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, uvádí, že jej žalovaný necitoval celý a domnívá se, správce daně nevznesl svou pochybnost k jeho podnikatelskému záměru a dále uvádí citaci tohoto rozhodnutí a vykládá jí na podporu svého tvrzení. Trvá na racionalitě svých výdajů a s odkazem na rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, uvádí, že správce daně je povinen při procesu dokazování daňovému subjektu srozumitelně sdělit, o jaké ze skutečností uvedených daňovým subjektem v daňovém přiznání pochybuje a z jakých důvodů. V jeho případě mu však správce daně pochybnost vůbec nesdělil. Žalobce uvádí, že všechny žalovaným uvedené soudní rozsudky se zabývají spory, ve kterých figurují vysoké částky a daňový subjekt se snaží převážně podvodným způsobem si snížit daňový základ. Naopak v jeho případě se jedná o poctivé zakoupení z jeho vlastních peněz základního prostředku pro rozvoj jeho podnikání. Také žalobce opětovně zdůrazňuje, že jeho výdaj byl racionální. Žalobce také konstatuje, že nedává ekonomický ani praktický smysl, aby pořizoval profesionální techniku (značně rozměrnou a hmotnou) za jiným účelem, než je profesionální fotografická činnost za účelem zisku, protože přece

neutratí své prostředky jen proto, aby ušetřil na dani 15 %, jelikož je technika k jiným, než profesionálním účelům, zcela nepraktická. Žalobce tedy setrvává na podaných žalobách.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[8] Žaloby byly podány v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žaloby přípustné ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[9] Krajský soud v Brně na základě včas podaných žalob přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jejich vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloby jsou důvodné a na základě ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil napadená rozhodnutí. O žalobách soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[10] Před rozhodnutím ve věci samé soud výrokem I. tohoto rozsudku spojil žaloby ke společnému projednání ve smyslu ustanovení § 39 odst. 1 s.ř.s., neboť napadená rozhodnutí spolu skutkově a právně souvisejí a nadto účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[11] Podstata věci je založena na zodpovězení základní otázky směřující k neoprávněnosti neuznání výdajů žalobce, jak jsou popsány v bodě [2] tohoto rozhodnutí. Jak je z předložené spisové dokumentace zřejmé (a v této oblasti není mezi stranami sporu), tak žalobce předmětnou částku za profesionální fotografickou techniku řádně uhradil a uvedl jako výdaj ve svých daňových přiznáních s tím, že ve svém účetnictví řádně vedl přijaté faktury (daňové doklady) od renomovaných obchodních společností. Došlo tedy k reálnému nákupu zboží a k uhrazení předmětných částek, což ani žalovaný nepopírá. Podstata věci tedy není v tom, že by se ze strany žalobce jednalo o fiktivní obchod za účelem daňového úniku (což ani žalovaný netvrdí), ale je založena na zodpovězení otázky, zda nákup tohoto zboží – profesionální fotografické techniky – bylo oprávněným výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

[12] Ustanovení § 24 odst. 1 ZDP stanoví: *„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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“*

[13] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82: *„daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s byť i jen očekávanými příjmy. Zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je proto vždy vážit, zda faktický*

výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí anebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů.“ Současně však podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003-73: „z ustanovení § 24 odst. 1 ZDP nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., 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.“

[14] Krajský soud tedy zkoumal, jestli tento výdaj směřoval k dosažení, udržení či zajištění příjmů ve smyslu citovaného zákonného ustanovení a související judikatury a jestli mezi tímto výdajem a očekávanými příjmy byl přímý a bezprostřední vztah. Z doktrinálních názorů vyplývá, že „z obsahu pojmu „dosažení“ je zřejmé, že jde o výdaje, jimiž jsou zdanitelné příjmy dosahovány aktuálně i v budoucnu, či výdaje, u nichž je zřejmé, že byly za tímto účelem vynaloženy, i když ke skutečnému dosažení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém byly výdaje vynaloženy, nedošlo“ (srov. Pelc, Vladimír: *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 1392 s. S. 638).

[15] Jak je patrné z předložené spisové dokumentace a z výpisu z veřejné části živnostenského rejstříku (a ani není mezi stranami v této otázce sporu), tak žalobce je od 22. 6. 1992 držitelem mj. živnostenského oprávnění v oboru „Fotografické služby“ a od 15. 7. 1992 má zřízenou provozovnu výhradně pro tuto činnost na adrese K. 2162/5, B. – L., tedy adrese, která je odlišná od místa jeho trvalého bydliště. Jak vyplývá z výše uvedené judikatury i doktrinálních názorů, tak daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s byť i jen očekávanými příjmy, a že taková souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Krajský soud zde musí dát zcela za pravdu žalobci v tom ohledu, že pro provozování živnosti v oboru „Fotografické služby“ je pořízení profesionální fotografické techniky nezbytné, jelikož bez této fotografické techniky by výkon samotné živnosti vůbec nebyl možný. V případě, že by tento výdaj krajský soud nepovažoval za výdaj nutný k výkonu samotné živnosti, znamenalo by to nutně *ad absurdum* situaci, kdy by soud nemohl uznat jako výdaj např. nákup osobního automobilu k provozování taxislužby, která by později neměla žádné příjmy z důvodu špatného ekonomického plánu či nákup osobního počítače v případě živnosti poskytování software, i když by poté tento software nikdo nekupoval, případně vůbec ani nebyl naprogramován. Jinými slovy řečeno, v obecné rovině je za daňově uznatelné výdaje nutné považovat výdaje na takové zboží, které je naprosto nezbytné pro provozování samotné živnostenské činnosti, resp. je nutné vůbec k samotnému zahájení této činnosti. Krajský soud však zdůrazňuje, že je ke každému případu třeba přistupovat individuálně a zejména s ohledem na to, jestli předmětný výdaj není pouze výdajem fiktivním, a jeho jediným účelem je zisk daňového zvýhodnění – takovýto výdaj by pak za daňově uznatelný považovat samozřejmě nešlo. Další možností je pak bezpochyby vyloučení takových výdajů, které nedávají ekonomický smysl (např. v dané věci by se jednalo příkladně o nákup velkého množství profesionální fotografické techniky ve velkých sumách, která by pro běžného drobného živnostníka byla nepoužitelná). Zkoumání těchto skutečností je pak právě jedním

z úkolů daňové kontroly a vždy pak záleží na výsledku dokazování v každém jednotlivém případě.

[16] Krajský soud však dodává, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu nese daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70), který prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb. *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné“* (viz nálezn Ústavního soudu ČR ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

[17] Žalovaný však v napadeném rozhodnutí i ve svém vyjádření uvádí, že důvodem neuznání předmětného výdaje bylo jednak to, že tyto výdaje neměly svůj žádný odraz v dosažených příjmech v předmětném i následujících zdaňovacích obdobích (tedy žalobce nevykázal žádné příjmy z oboru činnosti „Fotografické služby“), tedy, že žalobce neprokázal ekonomickou podstatu tohoto výdaje, ani jeho podnikatelský záměr a druhá také morální zastarání předmětné techniky a s tím spojený pokles cen. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82, ve kterém: *„tvrdil-li daňový subjekt od počátku daňového řízení, že jím uplatněné výdaje byly vynaloženy na zajištění si budoucích příjmů, nemůže správce daně odhlédnout od takového tvrzení i nabízených důkazů a uzavřít, že výdaje nesloužily k přímému dosažení příjmů. Aktivita vedoucí k přímému dosažení příjmů a k zajištění příjmů do budoucna jsou odlišné kategorie“*, krajský soud na základě spisové dokumentace konstatuje, že žalobce konstantně od samého počátku daňového řízení uvádí, že se v předmětném případě jednalo o nutný výdaj v rámci činnosti poskytování fotografických služeb, kdy žalobce zamýšlel focení společenských akcí (svatby, pohřby apod.) s tím, že uvedl, že za kontrolovaná období žádného z příjmu z této činnosti nedosáhl. Dále pak také uvedl, že fotografickou techniku využívá i k focení projektů, vykonávaných v rámci činnosti „Montáž a opravy počítačových sítí“, kdy je potřeba projekt nafotit, popř. nafotit místnost, kde budou počítačové sítě umístěny apod. a doložit fotodokumentaci k dílu (srov. Protokol o ústním jednání ze dne 20. 6. 2012, č. j. 235847/12/289932704520 nebo Protokol o ústním jednání ze dne 28. 6. 2012, č. j. 243739/12/289932704520). Krajský soud tedy musí posoudit oprávněnost výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. V tomto ohledu pak krajský soud musí dát za pravdu žalobci také v tom ohledu, že judikatura užitá žalovaným v jeho vyjádřeních je na danou věc použitelná pouze z části a to v obecné rovině (tedy takovým způsobem, jak činí zdejší soud v tomto rozsudku), jelikož žalovaným citovaná judikatura se opravdu povětšinou týká sporů o vysoké částky, kdy předmětem daňových řízení byla snaha daňových subjektů si podvodným způsobem snížit daňový základ.

[18] Z tohoto hlediska pak krajský soud musí konstatovat (při vědomí svých dílčích závěru učiněných v bodě [15] tohoto rozhodnutí), že se dle názoru zdejšího soudu žalovanému ani správci daně nepodařilo ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil předložené daňové doklady za nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Žalobce naopak nejen že prokázal reálné uskutečnění zdanitelného plnění (resp. toto ani nebylo správcem daně rozporováno), ale také uvedl určité relevantní argumenty ke svému budoucímu podnikatelskému záměru, které se nepodařilo správci daně (ani žalovanému) zpochybnit. Zdejší soud si totiž také musí při hodnocení celé věci klást otázku: *cui bono*? Tedy proč by žalobce vynaložil nemalé náklady za předmětné plnění, když daňové zvýhodnění plynoucí z této transakce je prokazatelně menší, než hodnota samotné transakce a správci daně se nepodařilo prokázat (a ani v náznaku z přeloženého správního spisu nevyplývá) případné podvodné jednání žalobce? Takovéto jednání žalobce, kdyby jeho cílem byl pouze zisk daňového zvýhodnění, nedává žádný ekonomický, ani jakýkoliv jiný, smysl, protože by na takovém jednání byl vždy finančně prodělečný.

[19] Při vědomí toho, že „*daňově neuznatelná je nicméně pouze taková nepřiměřenost výdajů, která evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování*“ (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006-70) zdejší soud musí konstatovat, že v řešeném případě se žalobci podařilo unést své primární důkazní břemeno, že předmětné výdaje byly činěny za účelem možného budoucího podnikatelského záměru (srov. také dílčí závěry učiněné v bodě [15] tohoto rozhodnutí) a zdejší soud neshledal takovou nepřiměřenost předmětného výdaje, která by natolik vybočila z mantinelů ekonomicky racionálního chování, tedy, že by v řešené kauze nemohl tento výdaj za předmětné zboží přinést (v případě úspěšné realizace podnikatelského záměru) pozitivní efekt do obchodní činnosti žalobce. Nadto se podařilo žalobci bezpochyby přílohou k žalobám (grafy cen) prokázat, že hodnota (nákupní cena) předmětného hmotného zboží v průběhu času neklesá (samozřejmě s výjimkou běžného opotřebení), tedy podařilo se mu vyvrátit argument žalovaného, že žalobcovo jednání nebylo ekonomicky racionální. Jednání žalobce pak krajský soud považuje za ekonomicky racionální i z toho důvodu, že došlo k nákupu jednoho fotoaparátu, jednoho akumulátoru a jednoho objektivu, tedy nutné výbavy na zcela základní úrovni k výkonu profesionální fotografické činnosti. Za této situace je pak třeba unesení důkazního břemene upravené v ustanovení § 92 DŘ vykládat tím způsobem, že je na žalovaném správním orgánu (správci daně), aby v tomto konkrétním případě buď prokázal, že předmětné výdaje nebyly učiněny za účelem podnikání (tedy typicky, že se jedná o výdaje soukromé), nebo, že se od samého počátku jednalo o podvodné jednání žalobce, jehož jediným účelem bylo daňové zvýhodnění, nebo, když se mu výše uvedené prokázat nepodaří, uznat tyto výdaje za daňově uznatelné, jelikož žalobce, dle názoru zdejšího soudu, své povinnosti stran unesení důkazního břemene vyplývající z ustanovení § 92 odst. 3 DŘ unesl, jelikož předložil na výzvu správce daně všechny požadované daňové doklady, uvedl svůj podnikatelský záměr, a již dále nebyl nikterak žalovaným (správcem daně) vyzýván k prokázání dalších konkrétních skutečností, které by bylo možno žalobcem prokázat. Krajský soud nadto podotýká, že žalovaný se ani nikterak nevypořádal s tvrzením žalobce, že předmětnou fotografickou techniku užíval také k focení projektů v rámci činnosti „Montáž a opravy počítačových sítí“, a ani jen nevyzval konkrétní výzvou, že by měl tuto skutečnost – zcela konkrétní tvrzení – prokázat (obecnou výzvu během ústního jednání zachycenou v Protokole o ústním jednání ze dne 20. 6. 2012, č. j. 235847/12/289932704520, za kvalifikovanou výzvu dle právního názoru zdejšího soudu považovat nelze).

[20] Krajský soud tedy, plně v intencích citovaných rozhodnutí, nehodnotí to, zda z daného nákladu vznikl odpovídající reálný příjem, ale to, zda mezi posuzovanými náklady a očekávanými příjmy mohl existovat přímý a bezprostřední vztah; tedy to, zda daňový subjekt mohl očekávané příjmy získat i bez vynaložení uvedených nákladů (k tomu srov. též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-125). Zdejší soud tedy musí v souhrnu konstatovat, že za nynějšího stavu poznání vyplývajícího z dokazování v předmětném daňovém řízení, tento přímý a bezprostřední vztah (mezi výdaji a očekávanými – i když nakonec neexistujícími – příjmy) existovat mohl. V případě, že v navazujícím řízení žalovaný setrvá na svém názoru, že tomu tak není, je třeba, aby tento svůj právní názor opřel o relevantní skutečnosti vyplývající z dále provedeného dokazování.

[21] Pro úplnost svého rozhodnutí krajský soud dodává, že argumentace žalobce stran možností užití ustanovení § 89 DŘ je nesprávná, jelikož, jak správně uvedl žalovaný, toto ustanovení upravuje řízení v postupu k odstranění pochybností; v případě žalobce však probíhala daňová kontrola ve smyslu ustanovení §§ 85 – 88 DŘ. Stran návrhu žalobce na zrušení také prvostupňových rozhodnutí (příp. i platebních výměrů na úroky z prodlení), zdejší soud konstatuje, že k tomuto postupu neshledal důvod, a to s odkazem na ustanovení § 78 odst. 3 s.ř.s. a usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76: *„Přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat.“* – tento případ však v řešené kauze nenastal.

V. Shrnutí a náklady řízení

[22] S ohledem na vše výše uvedené, tedy při přezkumu žalobami napadených rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo, zdejší soud zjistil, že v dané věci došlo k vydání rozhodnutí, která jsou nezákonná z důvodů uvedených výše. Soud tedy zrušil žalobami napadená rozhodnutí pro jejich nezákonnost podle ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. Krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude vázán právními názory zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s. (zejména dle bodů [15] a [18] až [20] tohoto rozhodnutí).

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Jelikož nebyl úspěšný žalobce zastoupen advokátem, tak mu nepřísluší právo na náhradu nákladů řízení dle Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů. Žalobci tedy náleží pouze zaplacený soudní poplatek ve výši 2 x 3.000 Kč, tedy celkem 6.000 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 22. dubna 2015

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu