

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Ing. J. H.**, zastoupen JUDr. Yvetou Janákovou, advokátkou se sídlem Příkop 27/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 7. 2016, č. j. 32915/16/5200-10423-709175 a č. j. 32916/16/5200-10423-709175, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2017, č. j. 31 Af 66/2016 - 75,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

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. Správce daně následně vydal dne 29. 6. 2012 dodatečný platební výměr č. j. 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 č. j. 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.

[2] Žalobce brojil proti těmto platebním výměrům odvoláním. Žalovaný nejprve rozhodnutími ze dne 28. 2. 2013, č. j. 6219/13/5000-14103-709175 a č. j. 6220/13/5000-14103-709175, oba platební výměry změnil pouze v části týkající se bankovního spojení, avšak po obsahové stránce je potvrdil. K žalobám žalobce krajský soud rozsudkem ze dne 22. 4. 2015, č. j. 31 Af 36/2013 - 45, rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věci k dalšímu projednání. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 - 39, jako nedůvodnou zamítl. Potvrdil tak závěr krajského soudu, že správce daně měl žalobce konkrétněji informovat, v čem spočívají jeho pochybnosti ohledně daňových výdajů a jakým způsobem by mohly být odstraněny. Upozornil, že odvolací řízení dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, není ovládáno koncentrační zásadou, a je proto možné i v rámci něj provádět další dokazování.

[3] Žalovaný následně, po doplnění dokazování ohledně sporných skutečností, napadené dodatečné platební výměry opět změnil pouze v části týkající se bankovního spojení a po věcné stránce závěry správce daně znovu potvrdil (viz v záhlaví označená rozhodnutí).

[4] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobami u krajského soudu, který shledal dokazování žalovaného ohledně oprávněnosti předmětných výdajů žalobce za dostatečné, a proto tyto žaloby jako nedůvodné zamítl. Soud zejména nepovažoval za věrohodné tvrzení, že žalobce započal realizaci svých fotografických služeb nafocením svatby pana R. a (jak dodatečně vyšlo v daňovém řízení najevo) dcery stěžovatele, jak stěžovatel doložil příjmovým dokladem na částku 2.400 Kč.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Nezákonnost rozsudku spatřoval v nesprávném závěru krajského soudu, že předmětné výdaje nejsou daňově uznatelnými výdaji dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud dostatečně nepřihlédl k žalobní námitce ohledně vady řízení spočívající

v nedostatku dokazování, resp. nesprávně vyhodnotil procesní postup žalovaného v rámci doplnění dokazování. Tím je dle stěžovatele dán i kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[7] Stěžovatel předně namítl, že výzva k doplnění dokazování ze dne 15. 12. 2015 nebyla dostatečně konkrétní. V této souvislosti odkázal na odůvodnění dřívějšího rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci (č. j. 1 Afs 103/2015 - 39) a na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. Stěžovatel z uvedené výzvy jednoznačně nepochopil, jaké skutečnosti má na jejím základě prokázat a zejména jaké důkazní prostředky má předložit. Proto správci daně zaslal písemnou prosbu o konkretizaci výzvy, na kterou však správce daně reagoval toliko sdělením, že výzva je dostatečně konkrétní a srozumitelná. Stěžovatel i přes pochybnosti na výzvu písemně reagoval. Jako důkaz o započetí uskutečňování podnikatelského záměru navrhl příjmový doklad CP 12003 ze dne 3. 10. 2012 na částku 2.400 Kč vystavený za nafocení svatby. Ke svému tvrzení, že pořízenou fotografickou techniku lze využít výhradně k výkonu podnikatelské činnosti, neboť se jedná o značně objemné a těžké zařízení, naprosto nevhodné pro jinou činnost, než je profesionální fotografie, stěžovatel navrhl předložení fotoaparátu Sony ALPHA DSLR-A900 a objektivu Tamron 70-200 F2.8Di. K dalšímu požadavku správce daně na doplnění dokazování pak předložil soubor fotografií ze svatby a fotografickou techniku, leták nabízející fotografické služby a daňovou evidenci. Teprve z dokumentu ze dne 17. 5. 2016, stěžovatel zjistil, v jakém rozsahu žalovaný uložil správci daně doplnit dokazování. Stěžovatel má za to, že výzva správce daně ze dne 15. 12. 2015 požadavkům uvedeným v citované judikatuře a v tomto dokumentu žalovaného nedostála. Ze strany správce daně tak došlo k porušení jeho povinnosti dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji dle § 92 odst. 2 daňového řádu, jakož i k porušení zásady volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu.

[8] Krajský soud dále nesprávně posoudil, že stěžovatel nebyl zkrácen na svých procesních právech, jestliže nebyl účasten výslechu svědka R. (tj. osoby, která stěžovateli uhradila částku 2.400 Kč na základě výše uvedeného příjmového dokladu) s tím, že proces získání informací od této osoby není svědeckou výpovědí. Podle stěžovatele je zcela nesprávné, popírající základní principy dokazování a rozporné s § 92 odst. 3, § 93 a § 96 daňového řádu tvrzení žalovaného a soudu, že pan R. a dcera stěžovatele nejsou osobami, které by mohly být s ohledem na svůj vztah ke stěžovateli vyslechnuty jako svědci. V době dokazování byli navíc manželé R. rozvedeni, tudíž pan R. již nebyl osobou blízkou. Právě řádný výslech svědka R. přitom mohl objasnit, zda došlo či nedošlo k uskutečnění obchodního případu. Závěr žalovaného aprobovaný krajským soudem (podle něhož je vysoce nepravděpodobné, že by daňový subjekt vedle role svatebního otce nevěsty zastával i roli najatého svatebního fotografa) není založen na výsledku řádného dokazování, nemá oporu ve správním spisu a je výsledkem toliko domněnek a ničím nepodložených předpokladů žalovaného. Žalovaný tak věrohodnost tvrzení, že stěžovatel přijal zakázku na focení od pana R. žádným důkazem nevyvrátil, ač mu tato povinnost plyne z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[9] Stěžovatel zpochybnil také závěr krajského soudu, že „*tvrzení, která žalobce uvedl do protokolu ze dne 9. 3. 2016, od počátku znevěrohodňují jeho tvrzení, že šlo o obchodní případ,*

kterým započal své podnikání". Již v žalobě stěžovatel vysvětlil okolnosti, za kterých se jednání dne 9. 3. 2016 uskutečnilo, tedy že byl stěžovatel ze strany správce daně zcela zaskočen jeho dotazy na osobní údaje dalších osob, jakož i to, že správci daně sdělil, že jméno nevěsty nezná z důvodu, aby ochránil její právo na soukromí, neboť se domníval, že toto zjišťování již nepatřičně zasahuje do soukromí dotčených osob. K tomuto vysvětlení a důvodům měl proto krajský soud přihlédnout a ne mu je klást naopak k tíži. Stěžovatel je tak přesvědčen, že dostatečně podrobně osvětlil okolnosti obchodního případu a že správci daně poskytnuté vysvětlení ve spojení s řádně zaúčtovaným příjmovým dokladem bylo zcela postačující pro prokázání účetního případu. Cena případu byla stanovena tak, aby byla objektivní a nezpochybnitelná, a to právě z důvodu, že se jednalo o zakázku na focení svatby dcery. Okolnost, že se jednalo o svatbu osoby blízké, nemůže uskutečnění tohoto obchodního případu nijak zpochybnit.

[10] Dále stěžovatel zpochybnil důkaz ve formě výpovědi svědkyně F., které správce daně pokládal otázky související s reklamním letákem stěžovatele, aniž by ji s tímto letákem konfrontoval. Závěry, které na základě této výpovědi žalovaný učinil, jsou nesprávné a zavádějící, byly-li učiněny na základě neúplného výslechu vedeného primárně správcem daně. Podle stěžovatele se tak jedná o tzv. opomenutý důkaz. Žalovaný nezdůvodnil, proč tento důkaz neprovedl, a zatížil tak své rozhodnutí procesní vadou mající vliv na zákonnost rozhodnutí, a současně tím zasáhl i do práva stěžovatele na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny.

[11] Krajský soud tedy podle stěžovatele pochybil, pokud považoval postup správce daně při prováděném dokazování za souladný s principy dokazování zakotvenými v daňovém řádu.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že výzva ze dne 15. 12. 2015 byla dostatečně konkrétní a i v ostatním se ztotožnil se závěry napadeného rozsudku krajského soudu. Shrnul také rozhodné skutečnosti zjištěné při dokazování v daňovém řízení. Kasační stížnost není dle jeho názoru důvodná, a proto navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Na úvod považuje soud za vhodné předeslat, že z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, 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. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti" příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. 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 (viz rozsudek NSS ze dne 1. 4. 2014, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, publ. pod č. 264/2004 Sb. NSS).

[16] V rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, pak Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„[j]estliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoúčelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná (...) o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu*“. Tento rozsudek se sice zabýval daní z příjmů právnických osob, nicméně jeho závěry jsou použitelné i pro daň z příjmů fyzických osob.

[17] Nejvyšší správní soud již v této věci dříve rozhodoval ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 - 39, na jehož odůvodnění nyní odkazuje. Soud zde dospěl k závěru, že pokud *„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.*“

[18] Ze správního spisu soud ověřil, že žalovaný v dalším řízení stěžovateli zaslal výzvu (ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu) ze dne 15. 12. 2015, kterou ho vyzval, aby ve lhůtě 15 dnů prokázal jím tvrzené skutečnosti. Stěžovatel ve stanovené lhůtě reagoval tím, že zaslané výzvě nerozumí a požadoval její konkretizaci. Žalovaný mu pak přípisem ze dne 21. 1. 2016 sdělil, že výzva je dostatečně konkrétní a srozumitelná, a to i s ohledem na výsledky soudního řízení zakončeného rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 103/2015 - 39.

[19] Stěžovatel nyní zpochybňuje, že uvedená výzva k prokázání skutečností byla dostatečně konkrétní a srozumitelná. Nejvyšší správní soud však této námitce nepřisvědčil a ztotožnil se tak se závěrem krajského soudu, že z předmětné výzvy žalovaného bylo jasně seznatelné, jaké skutečnosti má stěžovatel prokázat. Žalovaný v této výzvě jasně identifikoval tvrzení stěžovatele, jež považoval za neprokázaná, a vyzval ho, aby jednoznačně a transparentním způsobem doložil, že započal s uskutečňováním podnikatelského záměru ve vztahu k jemu uplatněným výdajům za pořízení fotografické techniky v průběhu let 2009 a 2010, a to ve vztahu k oběma svým živnostem, tedy v souvislosti s oborem činnosti fotografické služby a oborem činnosti montáž a opravy

počítačových sítí. Žalovaný ponechal na stěžovateli, jaké důkazní prostředky zvolí k prokázání svých tvrzení. Výzva obsahuje též rozsáhlé odůvodnění, ve kterém je shrnuto dosavadní soudní i daňové řízení a z nich vyplývající závěry. Žalovaný tak dle soudu dostatečně konkretizoval své pochybnosti týkající se věrohodnosti stěžovatelových tvrzení a důkazní břemeno ohledně prokázání těchto skutečností se tak přesunulo na stěžovatele [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], na němž bylo, aby tyto pochybnosti žalovaného rozptýlil. Žalovanému přitom nelze vytýkat, že neuvedl, jaké konkrétní důkazní prostředky měl stěžovatel k prokázání svých tvrzení předložit, neboť nemohl předvídat, jakými prostředky může stěžovatel v tomto ohledu disponovat. Bylo tak na stěžovateli, aby se jakýmkoliv možným způsobem pokusil věrohodně svá tvrzení prokázat.

[20] O dostatečné konkrétnosti výzvy ze dne 15. 12. 2015 ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatel v návaznosti na ni doložil důkazní prostředky, jež dle jeho názoru měly prokázat jeho tvrzení ohledně započetí s podnikatelskou činností. Lze se proto domnívat, že stěžovatel dobře pochopil, co po něm žalovaný žádá. Správce daně pak v součinnosti se stěžovatelem ověřoval jím předestřená tvrzení a v návaznosti na jím předložené důkazní prostředky dále zjišťoval podrobnosti tvrzených skutečností a dále se také dotazoval stěžovatele (viz ústní jednání před správcem daně ze dne 9. 3. 2016 a 14. 3. 2016). Stěžovateli bylo rovněž umožněno předkládat další důkazní prostředky (na jednání dne 14. 3. 2016 stěžovatel dodatečně předložil inzertní leták na fotografické služby).

[21] Předmětná výzva respektuje také výše citovaný závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v předchozím rozsudku v této věci (č. j. 1 Afs 103/2015 - 39). Stěžovatel dále v souvislosti s tvrzenou nekonkrétností výzvy odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, který se sice vztahuje na již neúčinný zákon o správě daní a poplatků, jeho závěry lze však přiměřeně aplikovat i na daňová řízení dle účinného daňového řádu. Soud zde konkrétně uvedl: „*Daňovému subjektu* [...] *musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat" na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné.*" Podle Nejvyššího správního soudu i těmto kritériím postup žalovaného v rámci provedeného dokazování zcela odpovídá.

[22] Na základě uvedené výzvy stěžovatel předložil příjmový doklad ze dne 3. 10. 2012 ve výši 2.400 Kč vystavený pro J. R. za nafocení svatby. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně na základě pokynu žalovaného ověřil uskutečnění deklarovaného obchodního případu telefonátem s panem R., který tvrzení stěžovatele potvrdil (viz úřední záznam ze dne 16. 3. 2016). Stěžovatel v kasační stížnosti brojí proti tomu, že nebyl účasten výslechu pana R., který navíc měl být vyslechnut jako svědek, neboť by mohl ozřejmit, že skutečně došlo k uskutečnění tvrzeného obchodního případu. Krajský soud dle Nejvyššího správního soudu správně zhodnotil, že se nejednalo o výslech svědka, nýbrž o pouhé telefonické ověření informace tvrzené stěžovatelem, a není proto zásahem do práv

stěžovatele, pokud tomuto rozhovoru nebyl přítomen. Kasační soud přitom nezpochybňuje, že pan R. (bez ohledu na to, zda byl či nebyl v dané době osobou stěžovateli blízkou) mohl být v daňovém řízení vyslechnut jako svědek, nicméně takový výslech správce daně zjevně nepovažoval za účelný, neboť lze předpokládat, že pan R. by skutkové verzi stěžovatele zcela přisvědčil (jak vyplývá i z jeho telefonického potvrzení uskutečnění obchodního případu). Neprovedení tohoto svědeckého výslechu tak lze považovat za zcela pochopitelné.

[23] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že tvrzený obchodní případ uskutečněný s panem R. znevěrohodňují tvrzení, která stěžovatel uvedl při ústním jednání se správcem daně dne 9. 3. 2016. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v rámci tohoto jednání tvrdil, že nafocení svatby si objednal pan R. telefonicky na základě inzertního letáku; bydliště novomanželů, stejně jako křestní jméno nevěsty, si stěžovatel nevybavil. Při jednání se správcem daně dne 14. 3. 2016 pak stěžovatel předložil 8 fotografií pořízených při této svatbě vytištěných z jeho počítače na kancelářský papír A4, přes obličej fotografovaných osob byl dodatečně umístěn černý pruh. Stěžovatel nechtěl tyto fotografie správci daně ponechat. Správce daně poté dotazem na příslušnou matriku zjistil, že nevěstou na nafocené svatbě byla dcera stěžovatele.

[24] Stěžovateli lze do určité míry přisvědčit, že pouze na základě skutečnosti, že předmětem jeho fotografických služeb měla být svatba jeho dcery, nelze nutně dovodit, že by se nejednalo o obchodní případ. Ač je neobvyklé, že by otec nevěsty zároveň na svatbě působil jako profesionální fotograf, není takový scénář zcela vyloučený. O nevěrohodnosti uskutečnění tohoto obchodního případu však zcela jednoznačně svědčí tvrzení stěžovatele uvedená při jednání dne 9. 3. 2016, z nichž je evidentní, že se stěžovatel snažil tuto skutečnost (že se jednalo o svatbu jeho dcery) zamlčet. Pan R. jako budoucí zeť stěžovatele by si totiž stěží objednal jeho fotografické služby na základě inzertního letáku (jak stěžovatel tvrdil) a nikoliv na základě své vlastní znalosti, že je jeho budoucí tchán fotografem. Pokud by stěžovatel chtěl bránit soukromí své dcery, jak tvrdí v kasační stížnosti, patrně by neuvedl, že si jméno nevěsty již nevybavuje (což naopak svědčí o jeho snaze navodit dojem, že se jednalo o svatbu, kde působil pouze jako fotograf a nikoliv jako zainteresovaný svatebčan), ale že zkrátka její jméno nebude z důvodu ochrany soukromí sdělovat. S ohledem na neveřejnost daňového řízení a povinnou mlčenlivost pracovníků správce daně nepovažuje soud stěžovatelovy obavy o zásah do soukromí dalších osob za relevantní. I tato tvrzení tak vyznívají značně účelově. Podle soudu je naopak zjevné, že stěžovatel neuvedl jméno nevěsty proto, že nechtěl, aby správce daně zjistil, že se jednalo o jeho dceru. Stejně tak fakt, že nechtěl správci daně ponechat předložené fotografie ze svatby a že na nich přelepil obličeje svatebčanů, svědčí zřejmě o tom, že se o tvrzený obchodní případ nejednalo. Na jeho věrohodnosti nepřidává ani fakt, že stěžovatel měl nafotit svatbu svědkyně paní F. i různé společenské akce svých známých či kolegů z práce bezúplatně (viz výpověď svědkyně F. a protokol z ústního jednání před správcem daně ze dne 14. 3. 2016), zatímco svatbu své dcery za úplatu. Nejvyšší správní soud se proto shoduje s žalovaným i krajským soudem v tom, že se stěžovateli nepodařilo uskutečnění tohoto obchodního případu věrohodně prokázat.

[25] Za důvodnou nepovažuje Nejvyšší správní soud ani kasační námitku týkající se výslechu svědkyně paní F. Stěžovatel konkrétně namítl, že tato svědkyně nebyla

konfrontována s jeho inzertním letákem, na který byla v rámci svědecké výpovědi dotazována.

[26] Ze správního spisu vyplývá, že inzertní leták, který stěžovatel předložil při jednání dne 9. 3. 2016, obsahoval toto sdělení: „*Profesionální fotograf nabízí své služby: Nafotím Vaše rodinné akce, zhotovím FOTO dle Vašeho přání. Rychle, levně, kvalitně. Tel.: X*“. Svědkyně F. vypověděla, že se o zájmu stěžovatele o fotografování dozvěděla ze společenských rozhovorů při venčení psů, a uvedla, že si všimla letáčků s nabídkou fotografických služeb stěžovatele, které byly vylepeny na vchodových dveřích obytných domů, sloupech a u vstupu do prodejny Albert. Dále vypověděla, že v roce 2008 nabídla stěžovateli, aby bezúplatně nafotil její svatbu, jiné služby od něj nevyužila, ani neznala nikoho, kdo by je využil.

[27] Nejvyšší správní soud na jednu stranu přisvědčuje stěžovateli, že svědkyně při výpovědi týkající se inzertního letáku mohla být s tímto letákem konfrontována, nicméně na celkové hodnocení inzertního letáku stěžovatele, jako důkazního prostředku, to nemá vliv. Podstatné totiž bylo, že na předloženém letáku nebyla uvedena jednoznačná identifikace fotografa nabízejícího své služby, pouze kontaktní telefonní číslo. Nebylo tak jednoznačně zřejmé, že se skutečně jednalo o služby nabízené stěžovatelem. Významnou vypovídací hodnotu by tak nemělo ani potvrzení svědkyně, že letáček předložený stěžovatelem je totožný s letáčky, které sama viděla vyvěšené na jí zmíněných místech. Svědkyně se navíc dle svých slov o nabízených službách stěžovatele dozvěděla nikoliv z letáku, ale ze vzájemných rozhovorů. Jak správně poznamenal krajský soud, stěžovatel byl u výslechu svědkyně přítomen, a mohl jí tak sám klást doplňující dotazy, které by případně mohly vést k větší věrohodnosti jeho prokazovaných tvrzení. Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se stěžovatelem, že by se jednalo o opomenutý důkaz, resp. že by se žalovaný dopustil pochybení, že svědkyni tento leták neukázal. Z výpovědi paní F. nevyplývá, že by stěžovatel realizoval jakýkoliv obchodní případ v rámci činnosti fotografické služby; bezúplatné nafocení svatby paní F. se jistě za výkon podnikatelské činnosti považovat nedá.

[28] Nejvyšší správní soud tedy považuje dokazování provedené žalovaným ohledně stěžovatelových tvrzení týkajících se oprávněnosti výdajů stěžovatele na fotografickou techniku za dostatečné. Svým postupem žalovaný nezkrátil stěžovatelova procesní práva ani neporušil žádné stěžovatelem namítané ustanovení daňového řádu. Soud se taktéž ztotožňuje se závěrem žalovaného, že stěžovatel nepředložil věrohodné důkazy svědčící o realizaci záměru či započetí jeho podnikatelských aktivit v oboru fotografické služby. Předmětné výdaje na fotografickou techniku tak nebylo možno považovat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[29] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatele nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

[30] 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. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti 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 5. dubna 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu