



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Evy Lukotkové, v právní věci žalobce: **M. N.**, zastoupený: Milanem Greplem, daňovým poradcem, se sídlem Mírovce, Třeboradická 49, 250 63 Mratín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 18.10.2012, č.j. 14198/12-1102-703207, ze dne 22.11.2012, č.j. 17951/12-1102-703207 a ze dne 22.11.2012, č.j. 17949/12-1102-703207,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 18.10.2012, č.j. 14198/12-1102-703207, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 22.11.2012, č.j. 17951/12-1102-703207, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 22.11.2012, č.j. 17949/12-1102-703207, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 40.017 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Milana Grepla, daňového poradce, se sídlem Mírovce, Třeboradická 49, 250 63 Mratín.

Odůvodnění

V podaných žalobách brojil žalobce proti napadeným rozhodnutím následujícími námitkami. Předně žalobce namítl, že napadená rozhodnutí byla vydána po uplynutí lhůty pro doměření daně. Následně žalobce namítl, že napadená rozhodnutí jsou opřena o skutečnosti nezjišťované v daňovém řízení a neprojednané s daňovým subjektem. Žalobce brojil i proti způsobu, jakým správce daně získával důkazy. V této souvislosti namítl, že správce daně prováděl výslech svědků písemnou formou, a to údajně podle ustanovení § 34 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, čímž obcházel zákon a znemožnil žalobci účast na těchto výsleších. Dále žalobce v rámci namítaných procesních pochybení brojil proti místním šetřením, která správce daně prováděl u žalobce, aniž by z nich sepsal buď protokol, nebo úřední záznam. V souvislosti s prováděním místních šetření žalobce namítl, že o nich nebyl vyrozuměn zástupce žalobce a zpochybnil, zda se pracovníci správce daně při místních šetřeních řádně legitimovali a zda byla zachována povinnost mlčenlivosti. Následně žalobce namítl, že správce daně pochybil i při dokazování, když měl vyhledávat pouze důkazy v neprospěch žalobce a že není pravda, že by nebyly ze strany žalobce předloženy důkazy ohledně výstav, a v té souvislosti i namítané nesprávné hodnocení důkazu – plemenné knihy. Významné je i pro právní posouzení chovu koní. V souvislosti s hodnocením důkazů žalobce namítl, že byla ze strany správce daně nesprávně hodnocena role chovaných koní při výkonu stomatologické praxe MUDr. N.

Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2006 žalobce s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu namítl, že dodatečný platební výměr nesprávně obsahuje zároveň i předpis penále.

Žalovaný ve svých vyjádřeních odkázal na spisový materiál a podrobně odůvodněná napadená rozhodnutí. Za podstatu sporu označil žalovaný spor o výdaje na chov koní a to, zda spadají pod režim příjmů a výdajů podle ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nebo pod režim ustanovení § 10 téhož zákona. Tuto otázku podle žalovaného vyřešil Nejvyšší správní soud tak, že podřadil příjmy a výdaje žalobce související s chovem koní pod ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Ostatní námitky žalobce Nejvyšší správní soud neshledal jako důvodné. Žalovaný tedy při vydání nových rozhodnutí vyšel z názoru Nejvyššího správního soudu. Žalovaný navrhl žaloby zamítnout.

V podaných replikách k vyjádření žalovaného žalobce jednak blíže specifikoval dobu prekluze a specifikoval námitky, ke kterým se žalovaný ve svém podání nevyjádřil.

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. Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, že napadená rozhodnutí žalovaného nebyla vydána v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl po jednání.

Před řešením ostatních žalobních námitek se soud musel nejprve zabývat námitkou prekluze práva doměřit daň. Tuto námitku soud neshledal důvodnou.

Podle ustanovení § 41 s.ř.s. stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle

tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.

Citované ustanovení staví běh lhůt pro doměření daně po dobu soudního řízení, ve kterém je přezkoumáváno rozhodnutí správce daně. Lhůty jsou stavěny i v řízení před krajským soudem. V důsledku podání žalob ke Krajskému soudu v Brně, kterými žalobce brojil proti předcházejícím rozhodnutím správce daně, byly lhůty pro doměření daně přerušeny od dubna, resp. od června 2009 do února 2012, což je ale období, které žalobce započítal do běhu prekluzivní lhůty. Při zohlednění přerušení běhu lhůt pro doměření daně dospěl soud k závěru, že k uplynutí lhůty nedošlo.

V souzené věci je po vyřešení námítky prekluze předně nutno konstatovat, že z obsahu správního spisu vyplývá, že poté, co bylo předcházející rozhodnutí zrušeno Nejvyšším správním soudem, nečinil žalovaný ve správním spise žádné úkony, kromě opětovného rozhodnutí ve věci.

Tento fakt má ve věci několik důsledků. Prvním z nich je, že daňové řízení před vydáním napadeného rozhodnutí zůstává stejné, obsah správního spisu je stejný, procesní postupy správce daně jsou taktéž shodné. Z toho vyplývá, že hodnocení, která učinil Nejvyšší správní soud, případně Nejvyšším správním soudem aprobevaná hodnocení zdejšího soudu, se vztahují k následně nezměněným výsledkům daňového řízení a shodným postupům správce daně. Jestliže tedy žalobce uplatnil některé námítky opětovně, pak soud nevidí žádný důvod odchýlit se od již zaujatých právních názorů.

Dalším důsledkem je, že výsledky daňového řízení nebyly podle obsahu správního spisu nikterak ve vazbě na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu doplněny. Toto zjištění je podstatné pro zákonnost napadeného rozhodnutí. Toto zjištění soudu je významné pro hodnocení žalobní námítky, kterou žalobce brojil proti tomu, že rozhodnutí je opřeno o skutečnosti nezjišťované v daňovém řízení a neprojednané s daňovým subjektem, dále i pro hodnocení námítky, že správce daně pochybil při dokazování, když měl vyhledávat pouze důkazy v neprospěch žalobce a že není pravda, že by nebyly ze strany žalobce předloženy důkazy ohledně výstav, a v té souvislosti i namítané nesprávné hodnocení důkazu – plemenné knihy. Významné je i pro právní posouzení chovu koní.

Nedostatečná skutková zjištění, vadně vedené dokazování a nesprávné hodnocení důkazů

Výsledkem původního daňového řízení byl závěr, že v případě chovu koní žalobcem se jedná o příjmy podle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ve věci sp.zn. 7 Afs 45/2012 (zdaň. období 2004) a sp.zn. 7 Afs 44/2012 (zdaň. období 2005) jasně konstatoval, že „*příjmy a výdaje stěžovatele související s jím provozovaným chovem koní bylo třeba zahrnout pod příjmy a výdaje podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Pokud by chtělo finanční ředitelství tyto výdaje vyloučit z daňově uznatelných výdajů, muselo by tak učinit v návaznosti na ust. § 23 a násl. zákona o daních z příjmů, nikoliv prostým poukazem na ust. § 10 odst. 4 citovaného zákona. Krajský soud tak nesprávně posoudil otázku zdanění příjmů a výdajů stěžovatele majících svůj původ v chovu*

koní. Protože tento chov je podle ust. § 2e odst. 3 písm. b) zákona o zemědělství přímo ze zákona zemědělskou výrobou, správnímu orgánu nepřísluší, za situace, kdy stěžovatel měl právní postavení samostatně hospodařícího rolníka a poté zemědělského podnikatele, aby v rozporu s ust. § 7 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a § 2e odst. 3 zákona o zemědělství dovozoval, že chov koní není zemědělskou výrobou.“ Obdobně pak v rozhodnutí sp.zn. 7 Afs 37/2012 (zdaň. období 2006) Nejvyšší správní soud uvedl: „Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že příjmy a výdaje stěžovatele související s jím provozovaným chovem koní tedy skutečně, jak na to správně poukazoval již ve své žalobě stěžovatel, bylo třeba zahrnout pod příjmy a výdaje podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, tedy mezi příjmy (a výdaje) z podnikání [§ 7 odst. 1 písm. a)]. Pokud by pak chtěl správce daně a žalovaný tyto výdaje stěžovateli vyloučit z daňově uznatelných výdajů, musel by tak učinit v návaznosti na ust. § 23 a násl. zákona o daních z příjmů (§ 7 odst. 3 téhož zákona), a nikoliv prostým poukazem na ust. § 10 odst. 4 téhož zákona. Takto však ani správce daně ani žalovaný nepostupovali.“

Z obsahu správního spisu je zřejmé, že celé dokazování v průběhu daňové kontroly vedlo k zodpovězení otázky, zda se jedná v případě chovu koní o příjmy podle ustanovení § 10 nebo § 7 zákona o daních z příjmů. Jedině v původním odvolacím řízení uložil žalovaný doplnění odvolacího řízení tak, aby byly zodpovězeny bližší podrobnosti ve vztahu k chovu koní, a to výzvou č. j. 22450/08/317930/4138 ze dne 10. 11. 2008.

Z obsahu žalobou napadených rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný při vydání žalobou napadených rozhodnutí vyšel právě z této výzvy, když uvádí, že „*Ve věci provozování chovu sportovních koní daňový subjekt v rámci odvolacího řízení doložil ...*“. Z žalobcem předložených důkazních prostředků následně žalovaný dovodil, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když žalobcem předložené důkazní prostředky vyhodnotil jako nedostačující.

Finanční úřad v Telči vyzval dne 10. 11. 2008 žalobce výzvou č. j. 22450/08/317930/4138 k prokázání v ní specifikovaných skutečností, a to v případě uváděného chovu sportovních koní k prokázání a doložení důkazních prostředků prokazujících chovatelskou činnost ve smyslu § 2e odst. 3 písm. b) zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství. Z listin doložených k této výzvě pak žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Soudu není vůbec zřejmé, jak mohl žalovaný k tomu závěru v souzené věci dospět. Předmětná výzva, stejně jako i úkony v řízení před prvostupňovým správcem daně, směřovala k prokázání toho, zda je chov koní činností spadající pod jmenované ustanovení. Tuto otázku zcela jasně vyřešil Nejvyšší správní soud a žalobcem k předmětné výzvě předložené důkazy byly pro tento závěr irelevantní. Jestliže však byly žalobcem tyto důkazní prostředky předloženy k prokázání chovatelské činnosti a žalovanému bylo jasně uloženo posoudit činnost žalobce při chovu koní jako zemědělskou výrobu, tak jimi žalobce prokazoval jinou otázku, než která měla být předmětem řízení před žalovaným, a to vyloučení výdajů žalobce z daňově uznatelných výdajů v návaznosti na ust. § 23 a násl. zákona o daních z příjmů.

Žalovaný v napadených rozhodnutích opakovaně poukazuje na fakt, že žalobce neprokázal chov koní jako podnikatelskou činnost, tedy chov za účelem zisku. Právě ekonomické hledisko by přitom mělo být po zrušení předcházejících rozhodnutí Nejvyšším správním soudem předmětem zkoumání žalovaného. Soud však nikde ve správním spise nenalezl výzvu směřující k prokázání ekonomického efektu chovu koní, když veškeré výzvy se týkaly pouze otázky, zda je vůbec chov koní zemědělskou výrobou. V této souvislosti je ale

z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu patrné, že prvotní důkazní břemeno bylo žalobcem uneseno.

Podle ustanovení § 2e odst. 3 zákona č. 252/1997 Sb. se zemědělskou výrobou včetně hospodaření na vodních plochách rozumí (b) živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání, zpracování a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní, nebo (c) produkce chovných a plemenných zvířat, využití jejich genetického materiálu a získávání zárodečných produktů, pokud jde o zvířata uvedená v písmenu b).

Soud ze správního spisu nezjistil nic, co by podpořilo závěry žalovaného o tom, že chov předmětných koní nemohl směřovat k ekonomickému efektu v nejméně jedné z uvedených potencialit, a to zejména proto, že žalovaný nevyhodnotil ani žalobcem předložené minimální důkazní prostředky správně. Podle žalovaného by sportovní chov koní prokazovalo např. připouštění klisen za účelem získání hříbat, následný prodej hříbat apod. Soud souhlasí se žalovaným potud, že plemenitba je typickým úkonem směřujícím k ekonomickému efektu chovu. Ekonomický efekt chovu je jedním z požadavků na chov proto, aby ho bylo možno zahrnout mezi daňově uznatelné výdaje (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp.zn. 7 Afs 45/2012 (zdaň. období 2004) a sp.zn. 7 Afs 44/2012 (zdaň. období 2005): *„Pokud tedy chtěla stěžovatelka, aby byly výdaje související s chovem domácích a zoologických zvířat zahrnuty mezi příjmy a výdaje podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, bylo k tomu třeba jednak příslušné živnostenské oprávnění a jednak tuto skutečnost prokázat. To však stěžovatelka neučinila. Prokázání účasti v soutěžích, výstavách, závodech apod. představuje jeden ze způsobů, jimiž by bylo možno prokázat, že chov předmětných zvířat je nejen soustavný, ale také vedený za účelem dosažení ekonomického efektu.“*).

Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 154/2000 Sb. jsou plemennými zvířaty (u drůbeže a plemenných ryb i populacemi, u včel i včelstvy) vyjmenovaná hospodářská zvířata, která jsou evidována v plemenné knize (u drůbeže, plemenných ryb a včel i v plemenářské evidenci).

Z uvedeného je patrné, že aby bylo možno provádět na žalobcem chovaných klisnách řádnou plemenitbu podle zákona č. 154/2000 Sb., musely být tyto klisny zapsány do plemenné knihy. V případě klisny Linde II je ze žalobcem předloženého duplikátu potvrzení o původu koně patrné, že tato klisna byla zařazena do plemenné knihy (HPK PRO) až dne 9. 5. 2006 (skutečnost, že zkratka HPK PRO je označení plemenné knihy vyplývá ze Šlechtitelského řádu českého teplokrevníka, kde např. pod bodem 3. je uvedeno *Chovný cíl je zabezpečován metodou čistokrevné plemenitby. To znamená, že jsou mezi sebou připouštěni hřebci z PK hřebců a klisny z hlavní PK (HPK, HPK PRO), PK a pomocné PK (PPK).*).

Ze zařazení klisny Linde II do plemenné knihy klisen až ke dni 9. 5. 2006 vyplývá, že požadavek na plemenitbu u této klisny ve zdaňovacích obdobích 2004 a 2005 byl zcela nesmyslný a v roce 2006 sice teoreticky možný, nicméně až v druhé polovině, a to v zásadě ihned poté, co byla klisna zařazena do plemenné knihy. S ohledem na dobu březosti klisny, tedy 326 až 338 dní, by stejně hříbata mohla mít nejdříve ve zdaňovacím období roku 2007.

Žalovaný se možností, zda vůbec mohly být žalobcem chované klisny v předmětném období připouštěny, nezabýval a pouze paušálně uzavřel, že žalobce neprokázal připouštění klisen, a to za situace, kdy nejméně jednu z klisen nebylo možno v předmětných zdaňovacích obdobích vůbec připouštět.

Zároveň je z duplikátu potvrzení o původu koně Lidne II zřejmé, že v roce 2006 (6. 6.) prošla kobylna výkonnostními zkouškami, které jsou jedním z předpokladů plemenitby i podle ustanovení § 7 a § 8 zákona č. 154/2000 Sb.

Je tedy zřejmé, že žalovaný řádně nezhodnotil ani ty důkazy, které již měl k dispozici ve správním spise a ani nedoplňoval správní spis ve vztahu k ekonomickému efektu chovu koní. Vycházel tedy z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a navíc z takto nedostatečně zjištěného skutkového stavu vyvodil nesprávné závěry.

Místní šetření a výsledky svědků

Jak již soud uvedl výše, některé námitky byly již v předcházejících řízeních vypořádány Nejvyšším správním soudem. Tak tomu je v případě námitky, že správce daně prováděl místní šetření, na kterých získával informace a opatřoval doklady, aniž byl sepsán protokol o jednání nebo alespoň úřední záznam.

K tomu Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ve věci sp.zn. 7 Afs 45/2012 (zdaň. období 2004) a sp.zn. 7 Afs 44/2012 (zdaň. období 2005) jasně uvedl, že „*Neobstojí ani námitka, že pracovníci finančního úřadu, kteří v průběhu daňové kontroly prováděli místní šetření, o tomto úkonu nese-psali protokol. Není jejich povinností sepsat o každém místním šetření protokol, zvláště jde-li o šetření v místě samém, kde je současně prováděna daňová kontrola, a jedná-li se o úkony v rámci této kontroly. Jak ostatně vyplývá z ust. § 15 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, o místním šetření sepsá pracovník správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. Došlo-li při místním šetření k zajištění věci, předá pracovník správce daně opis protokolu osobě, u níž k zajištění došlo, i bez její žádosti. Z dikce tohoto ustanovení tedy vyplývá povinnost sepsat protokol o místním šetření pouze tehdy, došlo-li při něm k zajištění věci. V ostatních případech záleží na úvaze správce daně. O takový případ by se jednalo, pokud by byly pracovníkům správce daně předávány rozhodné důkazy. Tak tomu ale v dané věci nebylo.*“

Obdobně pak v rozhodnutí sp.zn. 7 Afs 37/2012 (zdaň. období 2006) Nejvyšší správní soud uvedl: „*pracovníci správce daně, kteří v rámci daňové kontroly u stěžovatele prováděli místní šetření, o tomto úkonu nese-psali protokol. Je tomu tak proto, že není povinností správce daně sepsat o každém místním šetření protokol, zvláště jde-li o šetření v místě samém, kde je současně prováděna daňová kontrola a jde právě o úkony v rámci této kontroly. Jak ostatně vyplývá z ust. § 15 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, o místním šetření sepsá pracovník správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. Došlo-li při místním šetření k zajištění věci, předá pracovník správce daně opis protokolu osobě, u níž k zajištění došlo, i bez její žádosti. Z této dikce tedy vyplývá povinnost sepsat protokol o místním šetření toliko, došlo-li při jeho konání k zajištění věci (podle § 156 odst. 7 téhož zákona); v ostatních případech dle úvahy správce daně. Lze jistě dovozovat, že o takový případ by se jednalo ve věci, kdy by byly pracovníkům správce daně předávány rozhodné důkazy. Tak tomu ale v této věci nebylo.*“

S ohledem na shora uvedenou shodnost správního spisu neshledal soud opakovanou námitku žalobce jako důvodnou. Postupy správce daně v průběhu daňové kontroly prošly soudní kontrolou jak před zdejším soudem, tak i před Nejvyšším správním soudem, a zejména ten neshledal v procesním postupu správce daně pochybení, které by mělo dopad na zákonnost dříve napadených rozhodnutí. Jestliže procesní postup správce daně

neodůvodňoval podle Nejvyššího správního soudu zrušení ani předcházejících rozhodnutí žalovaného, tak nedovodil zdejší soud ani důvody pro zrušení nyní napadených rozhodnutí vydaných na základě stejného, již jednou posuzovaného daňového řízení.

Námítka tedy není důvodná

K nevyrozumění zástupce daňového subjektu o provádění místních šetření se Nejvyšší správní soud vyslovil již v rozsudku ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012 – 31, kde konstatoval, že *„Je pravdou, že zdejší soud například v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 - 91 (publ. na www.nssoud.cz), konstatoval, že „provádí-li správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.“ Z toho však nutně nevyplývá, že každé konání místního šetření bez přítomnosti daňového subjektu vede automaticky k nezákonnosti daňového řízení a jeho výsledku, tedy daňového rozhodnutí. Zdejší soud k tomuto závěru dospěl například v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011 - 97 (publ. na www.nssoud.cz): „Pokud je jediným účelem místního šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) převzetí listin a důkazním prostředkem, resp. důkazem, se posléze staly pouze tyto listiny, nikoliv místní šetření samo o sobě, přičemž daňový subjekt takové listiny v dalším řízení nijak nezpochybnil, nemusí vést opomenutí správce daně vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření k nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí ve věci samé.“*

Žalobce svou námitku o nevyrozumění zástupce žalobce vyjádřil velmi obecně. Vztáhl ji k námitkám vztahujícím se k místním šetřením, které byly uvedeny v žalobě před námitkou nevyrozumění zástupce žalobce. Nicméně je zásadním problémem, že ani v této námitce, ani v námitce předcházející nijak konkrétně nevymezil ta místní šetření, ke kterým se měla námitka o nevyrozumění vztahovat. Nelze tedy vůbec přezkoumat, zda mohla být práva žalobce na těchto, nespecifikovaných místních šetřeních porušena. Z předcházející žalobní námitky vyplývá, že by se mohlo jednat o místní šetření, která měla proběhnout v bydlišti nebo místě podnikání žalobce. O uvedených místních šetřeních sám žalobce v žalobě uvedl, že žalovanému, resp. správci daně, při těchto šetřeních vydával správcem daně požadované dokumenty, které si správce daně na místě fotil. V takovém případě na místní šetření plně dopadá citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, neboť důkazem nebylo samo místní šetření, ale listiny, které byly při těchto místních šetřeních získány.

S ohledem na obecnost a neurčitost námitky a s ohledem na obsah předcházející námitky stran místních šetření neshledal soud námitku žalobce důvodnou, resp. neshledal v postupu správce daně důvod, pro který by měla být napadená rozhodnutí zrušena.

Legitimování pracovníků správce daně a porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost

Část námitky, kterou žalobce brojl proti možným pochybením při legitimaci pracovníků správce daně a proti možnému porušení povinnosti mlčenlivosti, považuje soud za ryzí spekulaci ze strany žalobce. Nic z obsahu správního spisu nevyvolává jakékoliv pochybnosti o tom, zda se pracovníci správce daně řádně legitimovali, ani o tom, že by nebyla zachovávána mlčenlivost ze strany pracovníků správce daně. Namítaná absence úředních záznamů nebo protokolů o místních šetřeních není důvodem domnívat se, že by k namítaným porušením povinností pracovníků správce daně docházelo. Žalobce měl prostor, pokud

k takovým pochybením mohlo dojít nebo došlo, uplatnit procesní prostředky ochrany v průběhu daňové kontroly, např. stížnost na postup pracovníků správce daně, příp. mohl tyto námitky uplatnit v kterémkoliv protokole o ústním jednání, který byl v rámci daňové kontroly sepsán, nebo je mohl nejpozději uplatnit při projednání zprávy o daňové kontrole. Nic takového však ze správního spisu nevyplyvá a i z tohoto důvodu soud tuto námitku neshledal vůbec důvodnou.

Zastírání provedení výsledku svědků postupem podle ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků

V případě namítaných výsledků svědků písemnou formou, které správce daně zastíral postupem podle ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků, soud z obsahu správního spisu zjistil, že sice byly správcem daně kontaktovány třetí osoby – pacienti MUDr. N., a to s výzvami k poskytnutí součinnosti, nicméně v těchto výzvách se správce daně vůbec nedotazoval na chov koní a jeho dopadu chovu koní na provoz stomatologické ordinace, stejně tak těmito výzvami nezjišťoval žádné údaje k chovu psů, koček, holubů, papoušků, králíků a drůbeže. Předmětné výzvy se týkaly realizace registračních kampaní a poskytování reklamních předmětů. V případě reklamních předmětů vyhověl správce daně žalobci a náklady na jejich nákup zahrnul do daňově uznatelných výdajů. Hodnocení zákonnosti postupu správce daně při realizaci výzev k součinnosti třetích osob je ve vztahu k napadeným rozhodnutím irelevantní, neboť v případě chovu koní a dalších zvířat neměly výzvy k těmto výdajům žádný vztah a nemohlo jimi být zasaženo do práv žalobce a ve vztahu k reklamním předmětům bylo žalobci vyhověno a tedy ani v tomto bodě nedošlo k zásahu do práv žalobce. Námitka není nedůvodná.

Ostatně výsledky svědků se již zabýval i Nejvyšší správní soud, když v rozhodnutí ve věci sp.zn. 7 Afs 45/2012 (zdaň. období 2004) a sp.zn. 7 Afs 44/2012 (zdaň. období 2005) konstatoval, že „Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani stížní námitku, že krajský soud nesprávně posoudil otázku zákonnosti napadeného správního rozhodnutí z důvodu porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků či porušení ust. § 12 a § 15 citovaného zákona v případě provedených místních šetření. Byť lze souhlasit se stěžovatelkou v tom, že ust. § 34 zákona o správě daní a poplatků neopravňuje správce daně ke kladení dotazů a získávání odpovědí na ně od fyzických osob – pacientů manžela stěžovatelky, nelze v této věci dovozovat, že by se jednalo o tak závažnou procesní vadu, která by měla vliv na zákonnost správního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že na základě těchto úkonů nedošlo ke doměření daně stěžovatelce rozdílně oproti výši daně jí vykázané.“

Obdobně pak v rozhodnutí sp.zn. 7 Afs 37/2012 (zdaň. období 2006) Nejvyšší správní soud uvedl: „Přisvědčit nelze ani výtce stěžovatelky, že krajský soud nesprávně posoudil otázku zákonnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků či porušení ust. § 12 a § 15 téhož zákona v případě provedených místních šetření. Byť lze přisvědčit stěžovatelce, že ust. § 34 zákona o správě daní a poplatků neopravňuje správce daně ke kladení dotazů a získávání odpovědí na ně od fyzických osob – pacientů manžela stěžovatelky, a že se svou povahou jedná o „svědeckou výpověď“ bez zachování práv stěžovatelky, nelze v této věci dovozovat, že by se jednalo o tak závažnou procesní vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé. Je tomu tak proto, že byť se i poukazované úkony správce daně (výzvy a odpovědi na ně) týkaly stěžovatelce stanovené daně přezkoumávaným rozhodnutím žalovaného, nedošlo na jejich

základě ke stanovení daně stěžovatelce (resp. jejímu manželovi) jinak oproti výši dani jimi vykázané.“

Využití chovu koní pro účely stomatologické ordinace - hipoterapie

V napadených rozhodnutích se žalovaný vyrovnal i s tvrzenou hipoterapií a využívání koní pro provoz stomatologické ordinace. Žalovaný jasně konstatuje, že argumentaci žalobce ohledně využití koní pro účely hipoterapie neuznal, neboť ani MUDr. N., ani paní N. nemají potřebné odborné oprávnění k provádění hipoterapie jako léčebné metody.

Argumentaci žalobce, že se stran hipoterapie nejednalo o hipoterapii jako takovou, ale o prostředek navazování kontaktu s malými a handicapovanými pacienty, soud neshledal jako relevantní. Ze strany Nejvyššího správního soudu byl chov koní posouzen jako zemědělská výroba. Bylo na žalobci, aby prokazoval výdaje související se zemědělskou výrobou, stejně tak jako bylo na žalovaném, aby se těmito výdaji zabýval. Skutečnost, že MUDr. N. choval v blízkosti ordinace koně, o kterých si poté mohl s pacienty povídat, případně jejich prostřednictvím navazovat komunikaci s pacienty, nepovažuje soud za činnost související s výkonem stomatologické praxe.

K výzvě č. j. 22450/08/317930/4138 ze dne 10. 11. 2008, kterou bylo žalobci mimo jiné uloženo prokázat a doložit, jakým způsobem byli koně využíváni, komu konkrétně a kdy byla provedena hipoterapie, a to předložením konkrétní evidence ošetřených pacientů v souvislosti s provedením hipoterapie, žalobce uvedl pouze a jediné to, že koně byli používáni k navázání kontaktu s handicapovaným pacientem. Žádné konkrétní kontaktní údaje jednotlivých pacientů žalobce neuvedl. Oproti tomu v protokole o ústním jednání, č. j. 12961/08/317930/7928 ze dne 19. 5. 2008 o seznámení s výsledky daňové kontroly a o projednání zpráv o daňové kontrole je s odkazy na další výslovně označené protokoly o ústním jednání zachyceno vyjádření MUDr. N., který uvedl, že koně „byli určeni k provozu ordinace, konkrétně pro retardované pacienty, zejména děti. Jedná se o hypoterapii jako léčebnou metodu. Spolupracujeme s kolegy z neurologie, logopedie a neurochirurgie. Jedná se o mezioborovou spolupráci. Pacient nejprve projde hypoterapií a potom je proveden stomatologický výkon. Terapii s těmito pacienty provádí moje manželka. Samotné výkony provádím já.“

Z uvedeného je zcela zřejmé, že MUDr. N. výslovně odkazoval na provádění hipoterapie jako léčebné metody. K této metodě ale nebyl ani on, ani p. N. oprávněni. Změnu tvrzení žalobce na to, že koně sloužili k navázání kontaktu, soud hodnotí jako zcela účelovou navíc nijak nepodloženou ani v daňovém řízení (viz odpověď žalobce na uvedenou výzvu), tak ani před soudem.

Ani námitky spočívající v požadavku zahrnutí nákladů na chov koní do výdajů souvisejících s provozem stomatologické praxe nejsou důvodné.

Předpis penále v rámci dodatečného platebního výměru za zdaňovací období roku 2006

Žalobce jako pochybení žalovaného namítal zahrnutí penále v dodatečném platebním výměru, resp. v rozhodnutí o odvolání, za zdaňovací období roku 2006 a odkazoval přitom na

judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to rozsudek ze dne 28. 5. 2010, sp. zn. 8 Afs 6/2010.

Uvedená judikatura dopadá na právní úpravu před 1. 1. 2007. Ze správního spisu i z napadených rozhodnutí je patrné, že v rozhodnutích pro zdaňovací období roku 2004 a 2005 není penále spolu s doměrkem daně uloženo. S účinností od 1. 1. 2007 bylo zákonem č. 230/2006 Sb. zavedeno ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků, které změnilo dosavadní způsob vyměřování penále, a to tak, že podle odst. 3 citovaného ustanovení správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné v náhradní lhůtě splatnosti dodatečně vyměřené daně.

Podle čl. VI bod 1 zákona č. 230/2006 Sb. se úprava obsažená v § 37b tohoto zákona použije pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po účinnosti tohoto zákona. Uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování do účinnosti tohoto zákona, použije se § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.

Úprava čl. V bod 5. (zavedení ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků) a čl. V bod 1. nabyly účinnosti dne 1. 1. 2007 (čl. XXI zákona č. 230/2006 Sb.) a vztahovala se tedy již na zdaňovací období roku 2006.

Z tohoto důvodu soud neakceptoval argumentaci žalobce judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť shora zavedené ustanovení změnilo rozdělení sankčních následků penále a úroku z prodlení. Jakkoliv ani tato právní úprava plně nerespektovala závěry vyřčené Nejvyšším správním soudem v předmětném rozsudku stran právní moci (k čemuž došlo až s účinností daňového řádu), postupoval žalovaný plně v souladu se zákonem. Žalovaný s ohledem na zásadu zákonnosti nemohl o penále rozhodnout jinak, než jak rozhodl v napadeném rozhodnutí pro zdaňovací období roku 2006.

Žalobní námitka tedy není důvodná.

S ohledem na vyslovené závěry dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, nicméně nebyl žalovaným řádně zjištěn skutkový stav v návaznosti na předcházející zrušující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V dalším řízení bude na žalovaném, aby ve světle shora uvedených závěrů zdejšího soudu se opětovně zabýval výdaji na chov koní, a to ve světle závěrů Nejvyššího správního soudu ve vztahu k možnému ekonomickému efektu chovu koní, a řádně tak zjistil skutkový stav, který vezme za základ svého rozhodnutí.

Ze shora uvedených důvodů nezbylo soudu, než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit podle ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 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 účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Soud proto žalobci přiznal právo na náhradu nákladů za právní

zastoupení, nicméně zároveň přistoupil k omezení výše náhrady nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 7 s.ř.s.

Podle nálezu Ústavního soudu sp.zn. I.ÚS 2862/07 ze dne 5. 11. 2008 ustanovení § 150 o.s.ř., které je obdobou ustanovení § 60 odst. 7 s.ř.s. „*neslouží ke zmírňování majetkových rozdílů mezi procesními stranami, ale k řešení situace, v níž je nespravedlivé, aby ten, kdo důvodně hájil svá porušená nebo ohrožená práva nebo právem chráněné zájmy, obdržel náhradu nákladů, které při této činnosti účelně vynaložil. Rozhodnutí, v souladu s nímž si ten, kdo v řízení uspěl, také ponese sám své náklady, se proto bude spravedlivým jevit především s ohledem na existenci okolností souvisejících s předprocesním stadiem sporu, s chováním účastníků v tomto stadiu, s okolnostmi uplatnění nároku apod.*

Z výjimečnosti použití § 150 o. s. ř. také vyplývá samozřejmý a judikaturou Ústavního soudu opakovaně připomínaný požadavek, že soud musí důkladně zvážit všechny okolnosti případu a v odůvodnění náležitě vyložit, proč se mu s ohledem na jejich existenci jeví jako spravedlivé nerozhodnout o náhradě nákladů řízení podle zásady úspěchu ve věci. Tyto úvahy musejí přirozeně vycházet z konkrétních skutečností, vystihujících zvláštnosti dané věci.“

Jednou z okolností, pro kterou Ústavní soud dovodil možnost použití omezení náhrady nákladů řízení, jsou i okolnosti uplatnění nároku. V této souvislosti je zejména zmiňován pojem formulářová žaloba, který je sice obvykle užíván ve spojení s žalobami v občanském soudním řízení a navíc v souvislosti s žalobami bagatelními, ale podle názoru soudu nelze odhlédnout od závěrů, které k formulářovým žalobám vyslovil Ústavní soud ve svých nálezech ani v řízeních před správními soudy.

Pojem „formulářová žaloba“ Ústavní soud definuje takto: „*zpravidla se bude jednat o návrh, mající podobu využitého vzoru, jenž se od něj bude odlišovat jen v minimální míře, a to právě takové, aby mohl být návrh co do určitosti osob účastníků a předmětu řízení dostatečně individualizován; základ právní argumentace, včetně její stylizace a formálního vyjádření však bude totožný či jen s drobnými odchylkami. Soudy prvního stupně jej „odhalí“ i díky jednotě v osobě žalobce, jejího právního předchůdce, anebo jejího advokáta. Z takových okolností je nutné uzavřít, že sepsání tzv. formulářové žaloby představuje spíš administrativní úkon, než provedení úkonu právní služby.*“ (nález Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. I. ÚS 3923/11).

V řízeních vedených před správními soudy vznikají možnosti podání formulářových žalob v situacích, kdy je vůči adresátu rozhodnutí rozhodováno několika samostatnými rozhodnutími, která jsou však založena na shodných skutkových zjištěních a na shodných právních závěrech. Typickými příklady jsou situace vzniklé při rozhodování orgánů daňové nebo celní správy, případně při poskytování informací.

V citovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 3923/11 Ústavní soud konstatoval: „*jestliže by byl žalobce ve sporu zcela úspěšný, má zpravidla právo na náhradu nákladů řízení; to však neznámá, že soud o jejich náhradě rozhodne „mechanicky“: naopak musí zvažovat, zda tu neexistují další rozhodující okolnosti mající podstatný vliv na přiznání či nepřiznání náhrady účelně vynaložených nákladů. [...] V takovém řízení, jež je zahájeno „formulářovou“ žalobou, [...] pak s ohledem na nutnost dodržení principu proporcionality mezi výší vymáhané částky a náhrady nákladů, je spravedlivé, aby výše odměny za zastupování žalobce advokátem byla určena tak, že zpravidla nepřesáhne jednonásobek vymáhané jistiny.“*

V souzených věcech se jednalo o tři rozhodnutí, která byla napadena třemi samostatnými žalobami. Všechny žaloby byly v zásadě zcela shodné, s výjimkou žaloby ve věci původně vedené pod sp.zn. 31Af 176/2012, která obsahovala jeden stručný žalobní bod navíc. Nelze navíc odhlédnout ani od toho, že tři opět shodné žaloby, v převažující míře zcela shodné s žalobami projednávanými v této věci, podal stejný zástupce za spolupracující subjekt, a to MUDr. N.

Je zcela evidentní, že právní argumentace byla toliko jediná, neboť bylo reagováno na jediné daňové řízení a obsahově skutkově i právně totožná rozhodnutí žalovaného. Jestliže ve věci existovala jediná analýza skutkového a právního stavu a byla vytvořena jediná právní konstrukce zpochybňující všechna tři (resp. šest) rozhodnutí žalovaného, pak soud má za to, že v případě sepisu žaloby byl učiněn toliko jeden jediný úkon právní služby, a to sepis jediné žaloby pro každého z klientů, tedy MUDr. N. a p. N. Ke stejnému závěru dospěl soud i v případě vyhotovení replik, které jsou obsahově taktéž naprosto shodné.

Soud proto přiznal žalobci následující náhradu nákladů řízení.

Z úkonů právní služby soud žalobci přiznal náhradu nákladů za tři úkony právní služby při převzetí a přípravě věcí sp.zn. 31Af 176/2012 (2.100 Kč podle § 11 odst. 1 vyhl. č. 177/1996 Sb. ve znění do 31. 12. 2014), sp.zn. 31Af 7/2013 a sp.zn. 31Af 97/2013 (po 3.100 Kč podle § 11 odst. 1 vyhl. č. 177/1996 Sb. za každý z úkonů právní služby), dále přiznal soud náhradu nákladů za jeden úkon právní služby – sepis žaloby ve věci sp.zn. /2012 (2.100 Kč podle § 11 odst. 1 vyhl. č. 177/1996 Sb. ve znění do 31. 12. 2014), jeden úkon právní služby – sepis repliky (3.100 Kč podle § 11 odst. 1 vyhl. č. 177/1996 Sb.), dále účast náhradu nákladů za úkon právní služby – účast na jednání po spojení věcí (7.100 Kč dle § 11 odst. 1 a § 12 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.) a náhrada nákladů za úkon právní služby ve výši jedné poloviny – účast na vyhlášení rozhodnutí po spojení věcí (3.550 Kč podle § 11 odst. 2 a § 12 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.).

Celkem tedy přiznal soud náhradu nákladů za úkony právní služby ve výši 2.100 za dva úkony právní služby, ve výši 3.100 za tři úkony právní služby, ve výši 7.100 za jeden úkon právní služby a ve výši 3.550 Kč za jeden úkon právní služby.

Vedle odměny za úkony právní služby přiznal soud žalobci náhradu hotových výdajů podle § 13 věcí vyhl. č. 177/1996 Sb. za sedm úkonů právní služby ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby, tj. celkem 2.100 Kč.

Dále žalobci náleží částka 9.000 Kč za zaplacené soudní poplatky.

S ohledem na to, že je zástupce žalobce plátce DPH je náhrada nákladů navýšena o DPH ve výši 21 %, tedy o částku 4.767 Kč.

Celkem náhrada nákladů řízení činí 40.017 Kč.

Soud krom již výše zmíněných úkonů nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení za jím tvrzené, ale nijak neprokázané úkony právní služby, a to porady zástupce s klientem a seписы právních rozborů.

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 31. října 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu