



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudců JUDr. Pavla Vacka a Mgr. Lucie Trejbalové v právní věci žalobkyně **K.M.**, bytem xx, zastoupené JUDr. Vladimírem Kašparem, advokátem se sídlem Na Poříčí 116/5, Liberec 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2011, č. j. 3428/11-1100-500144,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2011, č. j. 34218/11-1100-500144, s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdlantě (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 11. 2009, č. j. 27170/09/193970507248. Rozhodnutím ze dne 5. 11. 2009 správce daně částečně vyhověl odvolání žalobkyně a změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, ze dne 30. 4. 2009, č. j. 15197/09/193970507248, jímž byla žalobkyni stanovena polovina společného základu daně a dodatečně vyměřena daň ve výši 526 464 Kč a sděleno penále ve výši 105 292 Kč.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že odvolací řízení dokončil již podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v souladu s jeho § 264 odst. 1 tohoto zákona. Žalobkyně v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2006 uvedla výpočet společného základu daně manželů, sama příjmy neměla, společným základem

se stal jen součet dílčích základů daně manžela ve smyslu § 13a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 6. 4. 2009 poté, co při daňové kontrole, která probíhala u manžela, bylo zjištěno neoprávněné krácení základu daně, když výsledek kontroly provedené u jejího manžela se přes společný základ daně promítá do podílu základu žalobkyně, o čemž byla žalobkyně zpravena ihned po zahájení daňové kontroly, když s ní byla řádně projednána zpráva o daňové kontrole. Žalobkyně nepředložila jiné důkazní prostředky, než které předložil správci daně její manžel, v odvolání se odvolala na to, že důkazní prostředky předložil manžel. Manžel žalobkyně měl příjmy z podnikání (pekařství), příjmy z kapitálového majetku, z pronájmu nemovitostí a ostatní příjmy (prodej nemovitostí). Kontrolou u manžela žalobkyně bylo zjištěno, v roce 2007 manžel ukončil podnikání, v roce 2007 již neprovozoval podnikatelskou činnost, byl povinen podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů zdanit pohledávky z podnikatelské činnosti vzniklé k datu 31. 12. 2006 v celkové výši 2 001 837 Kč. Ve vztahu k námitkám týkajícím se tvorby rezerv v roce 2006 žalovaný konstatoval, že manžel žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložil důkazy zdůvodňující nezbytnost tvorby rezervy, způsob výpočtu její výše a ani způsob použití. Žalovaný dospěl k závěru, že rezerva ve výši 80 000 Kč z celkové výše tvořené rezervy 400 000 Kč není kartou rezervy a cenovou nabídkou ze dne 20. 12. 2002, která obsahuje jen cenu ve výši 400 000 Kč bez podrobných údajů a rozpisu této částky na konkrétní práce, dostatečně prokázána jako oprávněná na opravu předmětné nemovitosti. Žalovaný dále hodnotil v odvolacím řízení manželem předložený rozpočet k rezervě v celkové výši 1 200 000 Kč, z něhož v roce 2006 uplatňoval rezervu ve výši 400 000 Kč. Ani dodatečně předložený rozpočet ze dne 24. 2. 2004 ve věci rezervy ve výši 400 000 Kč (z celkové výše rezervy 1 200 000 Kč) na částku 1 557 000 Kč, resp. ze dne 15. 3. 2006 ve věci rezervy ve výši 736 540 Kč (z celkové výše rezervy 1 473 080 Kč) na částku 1 911 322 Kč nejsou dle žalovaného důkazy prokazující uplatnění rezervy jako daňového výdaje, neboť zní na jinou výši rezervy, než manžel žalobkyně tvořil a než kterou prokazoval v průběhu daňové kontroly cenovou nabídkou ze dne 18. 12. 2004, resp. 12. 12. 2006 nazvanou jako „Rozpočet nákladů na opravu“. Manžel žalobkyně neprokázal, že tyto rozpočty jsou věrným obrazem, který by prokazoval odůvodněnost rezervy na opravu hmotného majetku. Z fotodokumentace a místních šetření je zřejmé, že některé opravy, na které byly rezervy tvořeny, již byly uskutečněny, a to výměna schodiště, oprava vnitřních omítek, nátěry, výměna podlah, vnější omítka, výměna oken, nová střecha, nové okapy, přičemž manžel žalobkyně nebyl schopen určit, v jakém zdaňovacím období byly opravy provedeny. Nebylo možné posoudit, zda výdaje na opravy byly čerpány z předmětných vytvořených rezerv, zda nedošlo k zahájení oprav již v době, kdy byly předmětné rezervy na ně tvořeny, tedy zda byly tvořeny v souladu s § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (zákon o rezervách). Pokud manžel žalobkyně neprokázal, jaké opravy, kdy a v jaké výši prováděl, a to v návaznosti na vytvořené rezervy, resp. na jejich čerpání, neprokázal odůvodněnost vytvořené rezervy a postupoval v rozporu se zákonem o daních z příjmů a zákonem o rezervách. Žalovaný také hodnotil, že zůstatky rezerv v evidenci manžela žalobkyně vedené podle § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů a částky rozpouštění rezerv nekorespondovaly s údaji uvedenými v daňovém priznání za roky 2006 a 2007, kdy mělo dojít ke zrušení rezerv (dle karty rezerv).

Ačkoli žalobkyně v podané žalobě argumentovala ve vztahu ke svému podnikání a jí předkládaným důkazům, z povahy věci vyplývá, že žalobkyně odkazuje na podnikání a úkony svého manžela (z úřední činnosti, ze spojených spisů sp. zn. 59 Af 28/2011 a 59 Af 29/2011,

je soudu známo, že žaloba podaná žalobkyní je téměř shodného znění jako žaloba podaná jejím manželem ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2006). Z tohoto úhlu žalobu podanou žalobkyní soud vnímal.

Žalobkyně za prvé vznesla námitku nezákonnosti provedení daňové kontroly. Uvedla, že do ledna 2009 neměl správce daně žádné pochybnosti o nesprávnosti daně. Z protokolu č. j. 19/08/193930/1629 a č. j. 21/08/193930/6129 ze dne 11. 2. 2008 vyplývá, že tohoto dne byly správci daně předány jen sestavy a žádné doklady a nic dalšího správce daně nepožadoval. Daňová kontrola tak byla zahájena nezákonně a jednalo se o formální zahájení kontroly s předem připravenými dotazy, z uvedených protokolů nevyplývá požadavek správce daně k předložení dalších dokladů směrem k ověření cíle daňového řízení, tedy správnosti daně z příjmů za rok 2005 a 2006. Výzva ze dne 11. 11. 2008 byla vydána po 9 měsících, tedy až před koncem prekluzivní lhůty na rok 2005. I v další výzvě správce daně požadoval jen doklady týkající se podnikání a nikoli všech příjmů, správce daně nechtěl předložit doklady týkající se příjmů z pronájmu a prodeje nemovitostí. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, podle něhož musí správce daně při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby ji ukončil v přiměřené lhůtě, jednotlivé kroky po sobě musí následovat v přiměřených časových intervalech. Formální zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty. Žalobkyně uvedla, že následně začala smršť požadavků správce daně, což bylo odůvodněno tím, že správce daně mezitím kontroloval společnost s ručením omezeným. S tímto argumentem ale žalobkyně nesouhlasí, pokud správce daně neměl čas na dvě daňové kontroly, měl zahájit jen jednu, teprve poté druhou. Podle žalobkyně neměl správce daně při zahájení kontroly žádné pochybnosti, ani je mít nemohl, neboť si nevyžádal žádné doklady. Žalobkyně dále poukázala na to, že oznámením ze dne 13. 1. 2008 zahájil správce daně správní řízení k uložení pokuty za nevedení účetnictví fyzickou osobou v roce 2006, ale řízení bylo poté zastaveno. Jednání správce daně žalobkyně označila za zmatečné, jakoby správce daně nevěděl, co má chtít a jak konat. Doklady, které správce daně nepožadoval ke kontrole, nemohly být tedy předloženy a jen z takového důvodu získal správce daně pochybnosti o správné výši dílčích základů. Takový postup nelze považovat za obecnou praxi. Správce daně porušil § 16 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), tedy konkrétní pochybnosti měly vyplynout až z kontroly dokladů písemností, nikoli tak, že správce daně měl pochybnosti předem. Na závěr žalobkyně namítla, že při ústním jednání dne 27. 1. 2009 byly vráceny jen některé z původních dokladů po měsíční zákonné lhůtě, správce daně tak porušil § 16 odst. 7 ZSDP.

Druhá žalobní námitka se týkala nevypořádání se s důkazními prostředky v případě posouzení tvorby rezerv, čímž byl porušen zákon č. 593/1990 Sb. a porušeny základní zásady daňového řízení i § 31 ZSDP. Podle žalobkyně bylo osvědčeno, že v roce 2005 a 2006 byly nemovitosti v xx používány v souvislosti s pronájmem v poměru 71,85 % plochy. Argumentace správce daně o tom, co se s nemovitostmi dělo v roce 2007 a dále, nemá s kontrolovaným obdobím žádný právní vztah a argumentace žalovaného v tomto směru je irelevantní. Rezervy na opravy možno tvořit jako daňově uznatelné jen na části nebytového prostoru, maximálně ve výši 71,85 % celkových částek na opravy vynaložených daňovým subjektem. Správce daně se reálně ověřeným podkladem (rozpočtem a oceněním stavebních prací) nezabýval. Uvedené ceny měly a mají reálně ověřitelný podklad, neboť je dělal stavební inženýr, správce daně tak důkaz vyloučil nezákonně, případná nesprávnost

matematického výpočtu nemůže znamenat nezákonnost tohoto důkazu. Ačkoli bylo správci daně oznámeno, kde jsou uloženy listiny a doklady požadované pro posouzení správnosti výdajů, správce daně si je do skončení daňové kontroly u daňové poradkyně nevyžádal, proto byly podkladové rozpočty předloženy až po převzetí zastoupení v daňovém řízení. Rozpočty předložené na opravy nemovitostí z archivu daňové poradkyně ke zdaňovacím obdobím roku 2005 a 2006 prokazatelně patří k uvedené nemovitosti a jsou prokazatelně z doby první tvorby napadených rezerv, z těchto rozpočtů je zřejmé, že se jedná o opravy a nikoliv technické zhodnocení. Přes chybný matematický výpočet při stanovení poměrné roční části tvořené rezervy nebyl správný postup správce daně, kdy vyloučil rezervy celé. Správce daně osvědčil odůvodněnost tvorby rezerv, když uznal za prokázané, že opravy v nebytových prostorách nebyly ani v roce 2008 provedeny. Tím se potvrzuje odůvodněnost takové tvorby rezervy na opravy dle § 3 zákona č. 593/1992 Sb. Správce daně měl z předložených listin, tedy i s ohledem na předmětné rozpočty vyčíslit procento a osvědčit za prokázané poměrem minimálně opravy z rozpočtů, které nebyly provedeny ještě ani v době provedení kontroly. Důkaz fotodokumentací z roku 2008 a 2009 nemůže mít na tvorbu rezerv v roce 2005 a 2006 žádný vliv, nemůže být tedy důvodem pro neuznání předložených důkazních prostředků. Dle žalobkyně je nezákonný protokol ze dne 29. 1. 2009 o místním šetření na Městském úřadě v Novém Městě. Dle protokolu mělo být předmětem místního šetření ověření listinných důkazů. Poučení úředníků bylo ale uvedeno pro svědky a osobám byly kladeny otázky jako svědkům, čímž bylo porušeno základní právo být přítomen a klást svědkům otázky dle § 16 odst. 4 ZSDP. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že správce daně do zmíněného protokolu uvedl vyjádření úředníka v roce 2009, který na místě nikdy nebyl a uvedl, že je to minimálně dva roky hotové. Žalobkyně zopakovala, že rozpočty na opravy byly vyhotoveny podle stavu nemovitosti při zahájení tvorby rezervy a nikoli dle stavu při provádění kontroly.

Jako třetí žalobní námitku žalobkyně uvedla, že nesouhlasí se závěrem o ukončení podnikatelské činnosti. Žalobkyně namítá, že její manžel se soustavně zabýval a zabývá obchodování s cennými papíry, nikoli jejich držbou, nikoli obchodováním pro jiné klienty, jako podnikatel se zabývá a zabýval v kontrolovaném období roku 2006 opakovaným nákupem a prodejem za účelem dosažení zisku. Forma evidence takové činnosti není pro fyzickou osobu s daňovou evidencí zákonem nařízena, není tedy v rozporu se zákonem, že evidenci mu vede přímo broker, což bylo doloženo v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Rozsah výpisu od brokera jen dokazuje soustavnost a opakovanost, nikoli nahodilý či jednorázový nákup a prodej. Skutečnost, že manžel žalobkyně se domníval, že není třeba do daňového přiznání dle § 7 v podnikání třeba uvést ztrátu, není důkazem o tom, že činnost neprováděl. Manžel žalobkyně byl na živnostenském úřadě registrován dle živnostenského zákona a měl v kontrolovaném období i v roce 2007 platné živnostenské oprávnění a podle živnostenského zákona se za podnikatele považuje každý, kdo nenahlásil písemně přerušení nebo ukončení podnikání. V rozhodné době písemné přerušení nebo ukončení podnikání neučinil. Podle ZSDP dává souhlas s ukončením podnikání příslušný správce daně, manžel žalobkyně o takový souhlas nikdy nežádal, takový souhlas nebyl dán. Podle žalobkyně, dokud člověk nesplní podmínky živnostenského zákona, je ze zákona považován za podnikatele se všemi právy a povinnostmi. Manžel žalobkyně řádně platil sociální a zdravotní pojištění, byl na těchto pojišťovnách evidován jako OSVČ a platil zálohy jako podnikající fyzická osoba. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem podle kterého, pokud manžel prodal zařízení a vybavení pekárny a již nepodniká jako pekař, není podnikatelem.

Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a požadovala nahradit náklady řízení v celkové výši 10 640 Kč.

V písemném vyjádření k žalobě uvedl žalovaný shodné skutečnosti jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí, odkázal na podrobné vyjádření k žalobám manžela žalobkyně (společně projednaných podepsaným soudem pod sp. zn. 59 Af 28/2011) a odkázal na spisovou dokumentaci.

V písemné replice ze dne 26. 10. 2011 se žalobkyně vrátila k důvodům nezákonnosti zahájení a průběhu daňové kontroly. Zopakovala, že při zahájení daňové kontroly u žalobkyně dne 6. 4. 2011 nebyl sdělen důvod zahájení kontroly. Poučení v tomto protokolu bylo obecné a nesprávné. V též dne 6. 4. 2009 byla také zpráva o daňové kontrole projednána. Ve zbytku se žalobkyně odvolala na repliku podanou jejím manželem ve věci sp. zn. 59 Af 28/2011.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů (v duchu dispoziční zásady, kterou je správní soudnictví ovládáno), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Je třeba obecně předeslat, že v případě společného zdanění manželů podle § 13a zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2007) je daňový základ jednoho manžela ovlivněn daňovým základem druhého, ačkoli každý z manželů je samostatným daňovým subjektem. Nemusí se tak stát v každém případě, např. v důsledku různé procesní aktivity manželů, kteří svá práva v daňovém řízení uplatňují samostatně.

V souzeném případě, jak příslušně konstatoval žalovaný v napadeném rozhodnutí a soud ověřil z daňového přiznání žalobkyně za rok 2006, se základ daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 žalobkyně zcela odvíjel od daňového základu jejího manžela. Rozhodné skutečnosti pro posouzení žaloby proto soud zjišťoval nejen ze správního spisu žalobkyně, ale také jejího manžela, který měl k dispozici za účelem posouzení žalob podaných manželem žalobkyně ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 a 2007 (již zmíněná sp. zn. 59 Af 28/2011). Ze správního spisu žalobkyně pak plyne, že v řízení před správcem daně se žalobkyně nechala zastupovat svým manželem, vlastní procesní aktivitu nevyvíjela, odkazovala na manželem učiněné úkony v průběhu daňové kontroly, žádné důkazy sama nepředkládala, ani nečinila samostatné důkazní návrhy, pouze se omezila na nesouhlas se zjištěními správce daně učiněnými při daňové kontrole základu daně manžela. Rovněž ve fázi odvolacího řízení odkazovala žalobkyně (tentokrát v zastoupení daňovou poradkyní) pouze na procesní aktivitu svého manžela a jím předkládané dokumenty, sama opět žádné důkazy ve vztahu ke zjištěnému základu daně nepředkládala.

K námitce nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly soud z předložených správních spisů ověřil, že dle protokolu o ústním jednání č. j. 58/09/193930506129, byla

daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 u žalobkyně zahájena dne 6. 4. 2009. V protokolu byl vymezen předmět daňové kontroly s poznámkou, že daňové kontrola se zahajuje z důvodu společného zdanění manželů, když u manžela žalobkyně daňová kontrola probíhá. Pokud se žalobkyně v žalobě dovolává nezákonného postupu správce daně při zahájení daňové kontroly dne 11. 2. 2009 a následně 11. 11. 2009 a nesprávného a formálního postupu při vyžadování účetních dokladů, je třeba uvést, že tyto skutečnosti se týkají výhradně průběhu daňové kontroly manžela žalobkyně a žalobkyně není ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. povolána namítat porušení práv svého manžela, který byl samostatným daňovým subjektem a u kterého byla daňová kontrola prováděna samostatně. Není zřejmé a žalobkyně to ani neuvádí, jak by se tyto namítané skutečnosti (včetně zastavení řízení o uložení pokuty vedeného s jejím manželem) mohly negativně promítnout do právní sféry žalobkyně, když u ní byla daňová kontrola zahájena dne 6. 4. 2009 a vzápětí dne 6. 4. a 27. 4. 2009 projednány její výsledky.

Soud tak jen stručně uvádí, že daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena v souladu s § 16 odst. 1 tehdy účinného ZSDP, při ústním jednání dne 6. 4. 2009. Tohoto dne byla žalobkyně seznámena s předmětem daňové kontroly s odkazem na to, že důvodem zahájení je společné zdanění manželů ve zdaňovacím období roku 2006 a daňová kontrola provedená u manžela. Správce daně tak zahájením daňové kontroly učinil v prekluzivní lhůtě do 31. 12. 2009 úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, prekluzivní lhůta k doměření daně počala znovu běžet od konce roku, v němž byla žalobkyně jako samostatný daňový subjekt zpravena o takovém úkonu správce daně, tj. od 31. 12. 2009 a končila ke dni 31. 12. 2012, když běh lhůty a zachování účinků zahájení daňové kontroly soud posoudil dle § 264 odst. 4 přechodných ustanovení daňového řádu. Žalobkyni byla daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 pravomocně doměřena v této nové prekluzivní lhůtě.

Z žalobní námitky týkající se konkrétních pochybností správce daně při zahájení daňové kontroly, není zcela zřejmé, zda žalobkyně správci daně vytýká, že správce daně měl pochybnosti o správnosti daňového základu předem či naopak konkrétní pochybnosti nesdělil. Soud proto opět jen stručně uvádí, že při zahájení daňové kontroly nemusel správce daně sdělovat žalobkyni důvody, které jej k tomuto postupu vedly. Je nutno uvést, že závěr o nutnosti sdělení konkrétních pochybností vedoucích k zahájení daňové kontroly, vyslovený v nálezu Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07, byl překonán konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu [otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v citovaném nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26.10.2009 č.j. 8 Afs 46/2009-46, zejména v rozsudku ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52, na nějž navázal například rozsudek ze dne 22.12.2009, č.j. 1 Afs 84/2009 – 90, dále rozsudek ze dne 19.3.2010, č.j. 5 Aps 2/2010 – 54, či rozsudek ze dne 24.3.2010, č.j. 8 Afs 7/2010-70]. Sám Ústavní soud ve svém stanovisku pléna ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl. ÚS – st.33/11, vyslovil, že „*daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomie jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s článkem 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce*

daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“ Je třeba uzavřít s tím, že samo nesdělení konkrétnějších důvodů (než správcem daně konstatované provádění daňové kontroly u manžela žalobkyně při společném zdanění manželů) a upřesnění pochybností vedoucích správce daně k zahájení daňové kontroly nečiní z daňové kontroly nezákonně zahájenou.

Dále je nutno doplnit, že případné porušení povinností správce daně při vracení dokladů daňové evidence manželů žalobkyně po uplynutí stanovené lhůty dle § 16 odst. 7 ZSDP nemohlo mít vliv na zákonnost provádění daňové kontroly u žalobkyně a ve svém důsledku ani vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně a žalovaného ve vztahu k doměření daně žalobkyni a žalobkyně opět není ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. oprávněna namítat porušení práv svého manžela dle § 16 odst. 7 ZSDP.

Uplatnila-li žalobkyně žalobní námitku nezákonnosti postupu správce daně ve vztahu k poučení žalobkyně při zahájení daňové kontroly a projednání výsledků daňové kontroly, učinila tak až ve své replice podané dne 26. 10. 2011, tj. opožděně (po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty dle § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s.), a soud proto nebyl oprávněn se těmito výtkami zabývat.

Stejně tak se nemohl soud zabývat námitkami vznesenými žalobcem v replice učiněné ve věci sp. zn. 59 Af 28/2011, neboť žalobkyně měla samostatnou procesní způsobilost, její žaloba byla podána a projednávána samostatně, její manžel nebyl oprávněn za ni před soudem jednat a žalobkyně se proto nemohla dovolávat manželem činěných procesních úkonů v jiné věci.

Pokud se týká námitek ve vztahu k tvorbě rezerv, považuje soud za důležité připomenout, že manžel žalobkyně, od jehož daňového základu se daňový základ žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2006 zcela odvíjel, tytéž námitky uplatnil v samostatných žalobách proti rozhodnutím žalovaného, a soud se jimi podrobně zabýval a shledal je nedůvodnými, a to ve svém rozsudku ze dne 12. 6. 2012, č. j. 59 Af 28/2011-63, dostupném na www.nssoud.cz.

K tvorbě rezerv soud ze správního spisu žalobce, jež měl soud k dispozici při přezkumu rozhodnutí žalovaného ve věci doměření daně manželů žalobkyně, bylo zjištěno, že v průběhu daňové kontroly manžel žalobkyně tvorbu rezervy ve výši 80 000 Kč v roce 2006 (z celkové výše rezervy 400 000 Kč – na elektroinstalaci) prokazoval kartou rezervy č. 2002/8, tvorbu rezervy ve výši 400 000 Kč v roce 2006 (z celkové výše rezervy 1 200 000 Kč – na vnitřní opravy – omítky, podlahy, vodu, schody, nátěry, odpady) kartou rezervy č. 2004/10 a tvorbu další rezervy v roce 2006 ve výši 736 540 Kč (z celkové výše rezervy 1 473 080 Kč – na vnější opravy) kartou rezervy č. 2006/11. Dále předložil i rozpočty ze dne 20. 12. 2002, 18. 12. 2004 a 12. 12. 2006 od společnosti xx, spol. s r.o. Rezervy byly tvořeny na opravu jeho nemovitosti v xx, ve které správce daně provedl místní šetření a pořídil zde fotodokumentaci dne 27. 1. 2009, manžel žalobkyně v té době charakter a dobu provedení oprav v nemovitosti (včetně opravených prostor, které od roku 2007 používal

k bydlení) neupřesnil. Správce daně dospěl k závěru, že předložené rozpočty jsou jen cenovou nabídkou, ze které nevyplývá, zda jsou rezervy tvořeny pro prostory určené k pronájmu, nelze z nich ověřit, o jaké opravy se jednalo, nelze tak posoudit charakter prací jako oprav či technického zhodnocení, proto manžel žalobkyně neunesl důkazní břemeno k prokázání opodstatněnosti tvorby rezerv. Z uvedených důvodů správce daně zvýšil manželu žalobkyně základ daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 o 1 216 540 Kč právě z důvodu neuznání rezerv jako výdaje dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a v návaznosti na to i základ daně žalobkyně, jak plyne ze zprávy o výsledku daňové kontroly u žalobkyně. Správce daně pak doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 4. 2009 polovinu společného základu daně a dodatečně vyměřil daň ve výši 526 464 Kč a sdělil penále ve výši 105 292 Kč.

V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobkyně odkázala na důkazní prostředky, které předložil v odvolacím řízení její manžel. Ten upřesnil podlahovou plochu nemovitosti v xx, předložil položkové rozpočty ze dne 24. 2. 2004 na částku 1 557 000 Kč a ze dne 15. 3. 2006 na částku 1 911 322 Kč, zpracované Ing. Janem Rutou. Správce daně tyto rozpočty podrobně hodnotil, manžela žalobkyně dále vyzýval k prokázání oprávněnosti tvorby rezerv s ohledem na rozdíly v předložených rozpočtech – cenových nabídkách a položkových rozpočtech, rovněž ho vyzýval k prokázání, které opravy již byly provedeny a v jaké části budovy a zda to odpovídá předloženým rozpočtům, které měly být rozděleny podle různé povahy prostor nemovitosti. Manžel žalobkyně uvedl, že při zahájení tvorby rezerv očekával, že mu podaří pronajmout i bytový prostor v domě v Novém Městě pod Smrkem, rozpočty se týkají všech částí nemovitosti. Až teprve v roce 2007 se do bytového prostoru nastěhoval sám, sám od té doby krátil tvořené rezervy v poměru, ve kterém nemovitost užíval k bydlení. Dále dokládal matematický výpočet, kterým dospěl z částek uvedených v položkových rozpočtech k částkám, které tvořily celkovou výši tvořených rezerv, z čehož vyplývá, že sám krátil rozpočet s ohledem na to, že část nemovitosti v roce 2006 nepronajímal. Při ústním jednání dne 16. 9. 2009 správce daně seznámil manžela žalobkyně s protokolem o ústním jednání č.j. 44/09/19393050/6129 o místním šetření na Městském úřadu v Novém Městě pod Smrkem, při kterém správce daně získal dokumenty vztahující se k ohlašování stavebních úprav, projektové dokumentaci a kolaudaci části stavby předmětné nemovitosti.

V rozhodnutích o odvolání ze dne 5. 11. 2009 správce daně odvolacím námitkám vztahujícím se k prokazování tvorby rezerv nevyhověl, protože ale vyhověl některým odvolacím námitkám manžela (tyto skutečnosti nejsou vzhledem k uplatněným žalobním bodům předmětem soudního přezkumu), částečně dodatečný platební výměr změnil ve prospěch žalobkyně právě s ohledem na úpravu daňového základu jejího manžela. Odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně o odvolání pak žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím.

K povaze rezerv na opravu hmotného majetku jako daňově účinného výdaje lze shodně jako již ve výše cit. rozsudku podepsaného soudu odkázat na např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č.j. 9 Afs 50/2007-59, publ. ve Sb. NSS pod č. 2506/2012, jehož obecné závěry si zdejší soud dovolí ocitovat:

„ ... K významným výdajům (nákladům), které lze daňově uplatnit, náleží i rezervy na opravu hmotného majetku, jejichž způsob tvorby a výši stanoví zvláštní zákon [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů]. Tímto zvláštním zákonem je zákon o rezervách, přičemž z ustanovení § 3 tohoto zákona vyplývá, že způsob tvorby rezerv a jejich výše musí být prokazatelné, což platí i pro rezervu na opravu hmotného majetku. Bližší úpravu rezervy na opravu hmotného majetku obsahuje § 7 zákona o rezervách, který v odst. 2 stanoví, že za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. Tím je zákon o daních z příjmů, jenž v § 33 odst. 1 stanoví, že pro účely tohoto zákona se technickým zhodnocením rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů.

Při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je proto nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání. Daňový subjekt přitom prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu je správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). S ohledem na ustanovení § 7 odst. 2 zákona o rezervách je tedy povinen rovněž prokazovat, že předpokládané práce nemají charakter technického zhodnocení, ale že se prokazatelně jedná o opravy, což je základní předpoklad či podmínka (condicio sine qua non) pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. ...“

Uvedené lze shrnout tak, že při tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku (v souzeném případě nemovitosti) je třeba prokázat nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše, prokázat, že se nejedná o technické zhodnocení nemovitosti ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o rezervách ve spojení s § 33 zákona o daních z příjmů, což lze jen za předpokladu označení konkrétního majetku, který má být opraven, jeho stavu před opravou a především charakteru opravy, na kterou se rezerva tvoří.

Po posouzení věci má soud za to, že jak správce daně tak následně i žalovaný se podrobně vypořádali se všemi důkazy, které měli od manžela žalobkyně k dispozici k posouzení oprávněnosti tvorby rezerv na opravu předmětné nemovitosti. Skutečnost, že položkové rozpočty (ze dne 24. 2. 2004 na částku 1 557 000 Kč a ze dne 19. 6. 2006 na částku 1 911 322 Kč) byly daňovou poradkyní předloženy až v rámci odvolacího řízení, se nijak do závěru o neunesení důkazního břemene manžela žalobkyně a tak i zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí nepromítla. Pokud manžel žalobkyně předložil jen položkové rozpočty, které správce daně a žalovaný vyhodnotili tak, že neprokazují daňovou účinnost tvorby rezerv na opravu hmotného majetku, a žalobkyně sama důkazní aktivitu v tomto směru nevyvíjela, nese i ona v rámci společného zdanění manželů důsledek neunesení důkazního břemene dle § 31 odst. 9 ZSDP.

Hodnocením předložených rozpočtů se soud podrobně zabýval již ve věci žalob podaných manželem žalobkyně a nezbývá než znovu zopakovat, že hodnocení těchto

rozpočtů ze strany správce daně a žalovaného bylo správné. Souhrnné rozpočty ze dne 20. 12. 2002,

18. 12. 2004 a 12. 12. 2006 (svou povahou spíše skutečně cenové nabídky), v nichž ceny oprav odpovídají částkám tvořených rezerv dle příslušných karet rezerv, není možno považovat za důkazy prokazující jednotlivé druhy prací a materiálů, které měly být při opravách nemovitosti udělány a použity. Tyto první rozpočty nebyly vyhovující nejen pro svou obecnost, ale zejména pro absenci tvrzení a dokladů o skutečném stavu nemovitosti, který by tvorbu rezerv v uplatňované výši odůvodňoval.

Totéž lze pak uvést k později předloženým položkovým rozpočtům. Tyto rozpočty byly sice podrobnější, jsou v nich rozvedeny jednotlivé druhy prací a výměry ploch, jichž se mají jednotlivé opravy týkat, ale znějí na jiné částky, než byly uvedeny v rozpočtech původních a než v jakých byly rezervy manželem žalobkyně tvořeny. Vysvětlení těchto rozporů mezi předkládanými rozpočty se také soudu jeví jako účelové, nejen pro nesprávný postup při snížení částek tvořených rezerv dle poměru podlahové plochy, jež byla používána pro soukromé účely. Původní souhrnné rozpočty a výše tvořených rezerv dle karet rezerv totiž odpovídaly již tomuto krácení z následně předložených položkových rozpočtů, o němž však manžel žalobkyně neměl mít v roce 2006 povědomí. Ani v předložených položkových rozpočtech nebyly jednotlivé druhy oprav rozděleny nejen podle druhu prací a materiálu, ale ani dle prostor, přestože některé prostory s podnikáním manžela žalobkyně a pronajímáním části nemovitosti nesouvisely a manžel žalobkyně svůj podnikatelský záměr s těmito prostory neprokázal. Z rozpočtů není zřejmé, zda v nich nejsou zahrnuty a naceněny rovněž opravy, které se týkaly jen prostor, které k dosažení příjmů manžel žalobkyně neužíval (naopak vzhledem např. k výměře podlahové plochy, zahrnutí opravy schodiště se lze domnívat, že tam takové opravy zahrnuty byly). Zde lze obecně uvést, že v případě, kdy je nemovitost užívána také k soukromým účelům, lze k tomuto přihlídnout při zohlednění rezervy jako výdaje daňově uznatelného, pokud se jedná o opravy, jež se týkají nemovitosti jako celku. Ovšem pouze o takový druh oprav se podle položkových rozpočtů nejednalo. Za tohoto stavu nebyli dle přesvědčení soudu správce daně a žalovaný povinni z těchto rozpočtů vycházet a sami správným matematickým výpočtem 71,85 % z částek v těchto položkových rozpočtech uvedených správnou výši tvorby rezervy, která by mohla být daňovým výdajem dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, určit. Hlavním důvodem pro neuznání těchto položkových rozpočtů je znovu skutečnost, že ani tyto rozpočty nejsou natolik podrobné, aby z nich bylo možno zjistit k jakým konkrétním opravám a jakých konkrétních prostor byly manželem žalobkyně vytvořeny. Neprůkaznost těchto důkazů opět souvisí s nedostatkem zdokumentování stavu nemovitosti a jejích jednotlivých prostor tak, aby bylo možno posoudit odůvodněnost tvorby rezerv a její výše a rozlišit, zda se vzhledem k charakteru prací a použitých materiálů jedná pouze o opravu a nikoliv technické zhodnocení. Z tohoto důvodu byl manžel žalobkyně opakovaně správcem daně vyzýván k rozlišení druhů prací a prostor, v nichž byly opravy plánovány. Manžel žalobkyně na opakované dotazy a výzvy správce daně neuvedl a neprokázal, v jakém stavu byla nemovitost před zahájením tvorby rezerv na její opravy, jaké opravy byly v průběhu času provedeny a kdy, zda právě na tyto opravy byly rezervy tvořeny. To, že položkové rozpočty byly vytvořeny v době zahájení tvorby rezerv a byly zpracovány stavebním inženýrem, ještě neznamená, že by odůvodněnost a výši tvorby rezerv prokazovaly a správce daně by je musel bez dalšího přijmout jako důkaz osvědčující skutečnosti uváděné manželem žalobkyně.

K dílčí námitce týkající se nemožnosti použít fotodokumentaci stavu nemovitosti z roku 2008 a 2009 soud uvádí, že tato fotodokumentace nebyla jediným důkazním prostředkem a nebyla jediným důkazem vedoucím k závěru o neunesení důkazního břemene manželem žalobkyně, které se pak promítlo do stanovení základu daně v rámci společného zdanění manželů. Žalobkyně nijak nespecifikuje, proč by z uvedené fotodokumentace nebylo možno vycházet.

Rovněž námitku ve vztahu k protokolu o místním šetření na Městském úřadu v Novém Městě pod Smrkem ze dne 27. 1. 2009 soud neshledal důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Jak z tohoto protokolu plyne, úkon byl učiněn v průběhu daňové kontroly prováděné u manžela žalobkyně, ještě před zahájením daňové kontroly u žalobkyně. Protože však i na základě tohoto protokolu učinil správce daně závěr o provádění oprav nemovitosti, soud dovozuje, že i žalobkyně může namítat nezákonnost postupu správce daně při tomto úkonu.

Z poučení uvedeného protokolu (opět bylo ověřeno ze spisu, který měl k dispozici k posouzení žalob podaných manželem žalobkyně) soud zjistil, že bylo uděleno obecně podle § 2 odst. 5 ZSDP, tedy jednalo se o poučení o povinnosti jiných osob kromě daňového subjektu, jež se jakkoli účastnili daňového řízení, zachovávat povinnost mlčenlivosti. Nejednalo se tedy o poučení svědků, jak se snaží žalobkyně dovodit. Ne všechny osoby odlišné od daňového subjektu, které se daňového řízení zúčastní, jsou svědci. Podle § 7 odst. 2 ZSDP byly osobami třetími, jež se na daňovém řízení účastní, nejen svědci, ale také osoby předzvědné a osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení, státní orgány a orgány obcí. Také tyto osoby mají povinnost zachovávat mlčenlivost dle § 2 odst. 5 ZSDP, o níž a důsledcích jejího porušení byly přítomní pracovníci správce daně poučeni. Ti nebyli jako svědci poučeni o povinnosti pravdivě jako svědci vypovídat, nebyli poučeni o možnosti odepření svědecké výpovědi ani o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet, jakož ani o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi, nebyly tedy v postavení svědků.

Z žalobní námitky, jak je formulována, lze jen stěží dovodit, zda žalobkyně namítá zkrácení svého práva být u tohoto úkonu správce daně přítomna, nebo namítá, že se jedná o nezákonný důkaz z důvodu nepřítomnosti jejího manžela. Jak z obsahu protokolu vyplývá, předmětem ústního jednání bylo obstarání listin, které se týkaly stavebních řízení ve vztahu k předmětné nemovitosti, za účelem zjištění průběhu oprav. Manžel žalobkyně byl s obsahem protokolu seznámen, v daňovém řízení vůči němu neměl výhrady, nijak se nevyjádřil k listinám, ze kterých správce daně vycházel a z nichž dovozoval, že podle nich měla být řada oprav již provedena. Ačkoli při místním šetření neprobíhal výslech svědka či znalce, měl být manžel žalobkyně o jeho konání správcem daně vyrozuměn (shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 – 91, ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011-97). Vzhledem k tomu, že předmětem místního šetření bylo obstarání listin, které byly adresovány manželu žalobkyně, byly mu známy, neboť byly výsledkem správních řízení, jejichž byl účastníkem a proti jejichž obsahu se nijak nevymezil, soud dospěl k závěru, že by ani případná účast manžela žalobkyně neměla vliv na zákonnost meritorních rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že správce daně v době provádění místního šetření nezahájil daňovou kontrolu u žalobkyně, neměl důvod jí o konání místního šetření vyrozumívát, procesní práva žalobkyně dle § 16 odst. 4 ZSDP v tomto směru zkrácena nebyla. Rozhodné

bylo, že manžel žalobkyně měl v průběhu daňového řízení dostatek prostoru závěry správce daně zpochybnit, měl možnost a byl k tomu správcem daně vyzván, aby uvedl, jaké opravy a v jakém čase byly na předmětné nemovitosti provedeny, zda se jednalo o opravy, na které byly rezervy tvořeny, které byly případně z tvořených rezerv hrazeny. Nic z toho manžel žalobkyně v průběhu daňového řízení neučinil, jiné důkazy než karty tvorby rezerv, jejich inventarizaci a rozpočty v tomto směru nepředložil.

Lze uzavřít s tím, že to byl manžel žalobkyně a žalobkyně, koho stíhalo důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 ZSDP ohledně odůvodněnosti a výše tvorby rezerv. Je to totiž daňový subjekt, kdo má správci daně prokázat stav nemovitosti odůvodňující provedení konkrétních oprav (tedy prací, které dle svého charakteru a rozsahu nejsou technickým zhodnocením), provádění oprav a jejich čerpání právě z rezerv, které za tímto účelem tvoří. Je pravdou, že zákon o daních z příjmů ani zákon o rezervách neupravují, jakým konkrétním způsobem lze tyto skutečnosti prokázat, nepředepisují v tomto směru žádný výčet důkazních prostředků, ani jejich podobu a obsah, je tak věcí daňového subjektu tvořícího rezervy na opravu hmotného majetku, aby si svou důkazní povinnost v daném směru uvědomil a důkazní prostředky, jimiž se obvykle tvorba rezerv na opravu hmotného majetku (nemovitosti zejména), vhodně zvolil a měl k dispozici. Opět je nutno poukázat na to, že žalobkyně, která jako samostatný daňový subjekt nevyvíjela procesní aktivitu v daňovém řízení a odkazovala jen na úkony svého manžela a jím předkládané důkazy, nese v rámci společného zdanění manželů podle § 13a zákona o daních z příjmů důsledky neunesení důkazního břemene svého manžela ve vztahu k prokázání daňové účinnosti tvorby rezerv na opravu nemovitého majetku, jak soud zdůvodnil shora.

Jak již soud uvedl, ačkoli se naposledy žalobkyně dovolává toho, že v roce 2007 podnikala, z povahy věci plyne, že námitky se týkají nesprávného posouzení ukončení podnikání jejího manžela. K posouzení této námítky považuje soud za rozhodné následující skutečnosti.

Žalobkyně se nijak nebrání zjištění, že v roce 2007 měl její manžel jen příjmy z podnikatelské činnosti vzniklé již v roce 2006. Ze správního spisu manžela žalobkyně měl soud za ověřené, že v jeho daňovém přiznání za rok 2007 byl jako příjem z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů uveden jen příjem 58 480 Kč, což představovalo pohledávku vůči společnosti Bonner s.r.o. Při ústním jednání dne 11. 2. 2009 manžel žalobkyně správci daně sdělil, že jako fyzická osoba činnost neprováděl, obchod s cennými papíry provádělo sdružení. Později upřesnil, že obchodování s cennými papíry se nezabývalo sdružení, ale s.r.o. Při ústním jednání dne 27. 2. 2009 manžel žalobkyně upřesnil, že se zabývá jen spekulativním nákupem a prodejem cenných papírů, hledá rozšíření podnikání. Na dotaz správce daně, že o tom nemá záznamy v daňové evidenci, manžel žalobkyně uvedl, že má výpis od brokera (na ten žalobkyně v žalobě poukazuje), protože si ztrátu nemůže uplatnit, neuváděl to v daňovém přiznání. Namítal, že přerušení podnikání nahlásil jen u živnosti pekařství, ostatní živnosti využívá. Žalobkyně shodně jako její manžel namítá, že soustavný nákup a prodej cenných papírů, který pro manžela žalobkyně zaznamenával broker, je podnikáním na základě vystaveného živnostenského oprávnění, evidence vedená pro manžela žalobkyně brokerem plnila funkci daňové evidence.

Ani na tomto místě nemá soud důvod odchýlit se od svých závěrů konstatovaným v rozsudku ze dne 12. 6. 2012, č. j. 59 Af 28/2012-63. Podle ustanovení § 3 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Podle ustanovení § 7 odst. 1 citovaného zákona jsou příjmy z podnikání: a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství; b) příjmy ze živnosti; c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů; d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

Podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, upraví u poplatníků uvedených v § 2 pokud vedou daňovou evidenci, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv; přitom nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení podnikatelské činnosti nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo do ukončení pronájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z pronájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši. Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9), a podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly podnikatelská nebo jiná samostatná výdělečná činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) přerušeny.

Dále je třeba uvést, že zákon o daních z příjmů sám nedefinuje podnikání osob uvedených v ustanovení § 2 tohoto zákona, ani neupravuje okamžik ukončení či přerušení podnikatelské činnosti. Tyto pojmy je třeba hledat v zákoně č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). Výkladem dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona živnostenského se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 7 Afs 73/2008-55, www.nssoud.cz, z něhož plyne jednoznačný závěr o tom, že okamžik ukončení, resp. přerušení podnikání je třeba posuzovat podle stavu faktického a ve smyslu ustanovení § 1 a 2 živnostenského zákona, nikoli v závislosti na formálním postupu a právních krocích, které daňový subjekt činí tak, aby právní stav odpovídal faktickému.

Otázka, zda jsou příjmy z prodeje cenných papírů u fyzické osoby příjmy z podnikání ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, závisí na tom, zda fyzická osoba cenné papíry zahrnovala do obchodního majetku a s v souvislosti s jejich nákupem a prodejem evidovala příjmy a výdaje potřebné pro zjištění základu daně (§ 7b zákona o daních z příjmů). Je třeba poznamenat, že podnikatel si na rozdíl od fyzické osoby nepodnikající může při zjištění daňového základu uplatnit i jiné výdaje, které prokazatelně vynaložil k dosažení, zajištění či udržení svých příjmů z podnikání (např. poplatky za

internetové připojení, pořízení počítače, úroky z úvěru poskytnutého na nákup cenných papírů, služby zprostředkovatel apod., samozřejmě za předpokladu, že bude schopen prokázat, že sloužily k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů z podnikání).

V případě manžela žalobkyně nebylo sporu o tom, že jedinými doklady vztahujícími se k nákupu a prodeji cenných papírů v roce 2006 byly sestavy o obchodech manžela žalobkyně od brokera. Manžel žalobkyně příjmy (ani případnou ztrátu) z nákupu a prodeje cenných papírů neuváděl v daňovém přiznání za rok 2006 (ani následně za rok 2007), neměl cenné papíry zahrnuty do daňové evidence, ke konci roku 2006 neměl v daňové evidenci proveden zápis o tomto svém majetku. V průběhu daňového řízení správci daně nepředložil ani jiné doklady vztahující se k nákupu a prodeji cenných papírů, neupřesnil ani o jaké cenné papíry se jedná, hovořil obecně o spekulativním obchodování s cennými papíry, na druhou stranu hovořil o spekulacích na pohyb měnových párů na forexových trzích. Pouhé sestavy od brokera daňovou evidenci nemohou nahradit, nejsou z nich zjistitelné údaje o příjmech a výdajích (těmi není jen pořizovací cena, ale také další výdaje s nákupem a prodejem spojené), není z nich zjistitelné, o jaké složky majetku žalobce se vlastně jedná a jaký byl jejich stav ke konci zdaňovacího období, zda se jednalo o dlouhodobé či krátkodobé cenné papíry či pohledávky či např. hotovost v cizí měně. Ze všech shora uvedených skutečností je nutno dovodit, že manžel žalobkyně skutečně neměl cenné papíry (případně pohledávky) zahrnuty ve svém obchodním majetku a příjmy z obchodování s nimi (resp. případnou ztrátu) nebylo možno zahrnout pod příjmy z podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Ostatně manžel žalobkyně takto fakticky postupoval a rozdíl mezi příjmy a výdaji z této činnosti v daňovém přiznání jako dílčí základ daně z podnikání neuvedl. Protože manžel žalobkyně neměl ani jiné příjmy pocházející z činnosti, kterou by prováděl soustavně, svým jménem a na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, na základě platných živnostenských oprávnění, dospěl správce daně a žalovaný ke správnému závěru o tom, že manžel žalobkyně již v roce 2006 fakticky přerušil, resp. ukončil podnikání a bylo jeho povinností při zjištění rozdílu mezi příjmy a výdaji postupovat v intencích ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů.

S žalobkyní lze v obecné rovině souhlasit v tom, že s ukončením, resp. přerušením podnikatelské činnosti jsou bezesporu spojeny jak povinnosti dle živnostenského zákona, tak ZSDP. Ovšem jen z toho, že manžel žalobkyně si podle živnostenského zákona nepočínal včas [neoznámil přerušeni živnostenského podnikání podle § 31 odst. 12 živnostenského zákona, ani nepožádal o zrušení živnostenského oprávnění ve smyslu § 58 odst. 1 písm. c) uvedeného zákona] a nepostupoval ani dle § 33 odst. 2, odst. 7 ZSDP, ještě nelze dovodit, že podnikatelskou činnost nepřerušil či neukončil. V tomto směru soud pokládá žalobní obranu za neopodstatněnou. Soud opět zdůrazňuje, že rozhodným je stav faktický, tedy zda manžel žalobkyně soustavně vykonával činnost vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, za předpokladů stanovených živnostenským zákonem, nikoli jen to, zda měl nadále vystavená živnostenská oprávnění, nenahlásil přerušeni podnikání a nepožádal o výmaz oprávnění z živnostenského rejstříku. Ani skutečnost, že manžel žalobkyně platil sociální či zdravotní pojištění jako osoba samostatně výdělečně činná, nebyla pro posouzení dané věci rozhodná. Způsob placení sociálního či zdravotního pojištění se odvíjí právě od toho, zda osoba vykonává samostatně výdělečnou činnost a má příjmy z podnikání, nikoli naopak.

Ze všech shora uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 1 s. ř. s.

Ve věci soud rozhodoval bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když oba účastníci s tímto postupem soudu vyslovili souhlas.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten však náhradu nákladů nepožadoval, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 19. prosince 2012.

Mgr. Karel Kostecký, v.r.
předseda senátu